CUPRINS

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ŞI CALCULAȚIEI COSTURILOR 2

2. SISTEMUL METODELOR DE CALCULAȚIE A COSTURILOR 2
2.1. Metode de calculație a costurilor: definiție, clasificare 2
2.2. Trăsăturile generale privind metodele de calculație a costurilor 3

3. METODE DE CONTABILITATE DE GESTIUNE ŞI CALCULAȚIE A COSTURILOR 9

3.1. Organizarea postcalculului şi a sistemului de documente 9
privind cheltuielile de producție şi producția obținută 9
3.2. Conturile de gestiune: conținutul economic şi funcția contabilă 11
3.3. Etapele metodologice privind contabilitatea de gestiune 14
şi calculația costurilor potrivit metodelor de tip total şi lucrările 14
implicate de aceasta 14
3.4. Definiția şi clasificarea metodelor de contabilitate de gestiune şi 18
calculație a costurilor 18

BIBLIOGRAFIE Error! Bookmark not defined.

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ȘI CALCULAȚIEI COSTURILOR

Întreprinderile, pentru a căror producție se calculează costuri, aparțin celor mai diferite ramuri de activitate economică: industrie, agricultură, silvicultură (inclusiv exploatare forestieră), construcții-montaj, foraj-geologie, transporturi, telecomunicații, circulația mărfurilor (prin comerț propriu-zis, aprovizionare tehnico-materială, contractări-achiziții, inclusiv burse de mărfuri), cercetare ştiințifică, proiectare, turism, prestații de servicii sub cele mai diverse forme (inclusiv activitatea de poştă), gospodărie comunală şi locativă, edituri şi poligrafie, bănci, societăți de asigurare, burse de valori şi societăți de tranzacționare a titlurilor de valoare etc. Mai puțin utilizat până în prezent, dar deosebit de important pentru aprecierea modului de gospodărire internă, costul poate fi calculat şi în unitățile de învățământ, ocrotire a sănătății şi asistență socială, educație fizică şi sport etc., care pot funcționa ca instituții publice, fundații, ori ca organizații cu scop lucrativ, urmărind profit, în speță, ca întreprinderi[1].

Costuri pot fi calculate şi în raport cu activitățile desfăşurate într-o unitate structurală sau alta şi cu posibilitățile concrete de măsurare şi exprimare cantitativă a acestora. Se poate spune deci, că orice fel de activitate şi rezultatele sale concrete exprimate în unități de măsură adecvate, au un cost al lor.

2. SISTEMUL METODELOR DE CALCULAȚIE A COSTURILOR

2.1. Metode de calculație a costurilor: definiție, clasificare[1]

Dată fiind utilizarea sa practică şi problematica teoretică pe care o etalează, contabilitatea şi calculația costurilor s-au constituit în ultimul secol într-o adevărată disciplină ştiințifică, având nu numai un obiect de studiu, ci şi metode proprii de cercetare a fenomenelor studiate.

În principiu, *metoda constituie calea sau modul de a cerceta şi de a interpreta fenomenele cuprinse în obiectul de studiu al unei discipline. Prin ea, ştiința respectivă pătrunde în esența fenomenelor pe care le studiază şi elucidând legăturile de interdependență dintre ele, descoperă legile mişcării lor*. Cu ajutorul metodei sunt depăşite aparențele imediate şi sunt puse în lumină relațiile cu caracter de legități existente între fenomenele studiate.

---

[1] Călin Oprea, Gheorghe Cristea, "Contabilitatea de gestiune", Editura Genicod, Bucureşti, 2002, pag. 5.

[1] Prelucrare după Oprea Călin, Gheorghe Cârstea, "Contabilitatea de gestiune şi calculația costurilor", Editura GERICOD, Bucureşti, 2002, pag. 89.

După cum se ştie, costul producției de bunuri materiale, lucrări, servicii etc. se calculează după mai multe metode, între care: metoda globală, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda standard-cost, metoda normativă de calculație a costurilor, metoda tarif-oră-maşină (T.H.M.), metoda Georges Perrin (G.P.), metoda direct costing, metoda PERT-cost ş.a.

Fiecare metodă de calculație îşi are particularitățile sale, trăsăturile sale specifice.

Privită în principiu, *o metodă de calculație a costurilor cuprinde totalitatea proceselor utilizate pentru cuantificarea numerică a corelației dintre cheltuielile de producție şi de desfacere a întreprinderii şi producția care le-a ocazionat, în calitatea lor de mărimi economice determinabile prin măsurare şi calcul.*

2.2. Trăsăturile generale privind metodele de calculație a costurilor

Între metodele de calculație există deosebiri generate de factori obiectivi, cum sunt: cantitățile în raport cu care se determină costurile, sfera de cuprindere a cheltuielilor în costul unitar, scopul urmărit prin calculație etc.

Alături de aceste deosebiri există însă şi asemănări şi trăsături comune:

Trăsăturile comune, respectiv asemănările existente între metodele de calculație a costurilor rezidă în faptul că ele au fost concepute şi elaborate pe un *fond comun* şi anume: *cheltuielile de producție şi de desfacere ale întreprinderii exprimate în bani* şi *producția care le-a ocazionat exprimată în anumite unități de măsură, în cadrul unei perioade date.*

Principalele trăsături comune privind metodele de calculație sunt următoarele:

- o fiecare metodă este caracterizată prin etape succesive de executare a lucrărilor;
- o pentru rezolvarea problemelor fiecărei etape se folosesc procedee concrete de lucru.

Cunoaşterea acestor trăsături sub principalele lor aspecte condiționează în genere înțelegerea esenței metodelor de calculație cât şi utilizarea corespunzătoare a lor în practica economică.

Etapele de executare a lucrărilor de calculație a costurilor

Determinarea costului unitar potrivit unei metode oarecare constituie un proces ce se desfăşoară pe etape succesive, care sunt în acelaşi timp şi trepte de cunoaştere. Numărul şi ordinea de succesiune a acestor etape depinde în principal de sfera de cuprindere a cheltuielilor în costul unitar şi de obiectivele urmărite de conducere prin calculul costurilor.

Astfel, în cazul *metodelor de tip absorbant*, etapele obligatorii de desfăşurare a lucrărilor de calculație sunt următoarele:

- calculul şi colectarea cheltuielilor pe purtători şi pe sectoare potrivit posibilităților de identificare a lor;
- repartizarea cheltuielilor colectate pe sectoare asupra purtătorilor de costuri;
- separarea costurilor în raport cu gradul de finisare a producției (dacă se impune aceasta);
- calculul costului unitar.

În postcalcul, acestor etape li se adaugă şi altele cum ar fi:

- compararea cheltuielilor şi respectiv costurilor efective cu cele antecalculate, stabilirea diferențelor (abaterilor) dintre ele şi raportarea acestora;
- soluționarea diferențelor sau abaterilor stabilite potrivit cerințelor metodei de calculație utilizate.

În cazul *metodelor limitative,* etapele obligatorii privind desfăşurarea lucrărilor de calculație sunt următoarele:

- calculul şi colectarea cheltuielilor pe purtători şi pe sectoare potrivit principiului adoptat pentru imputația lor;
- separarea costurilor imputabile producției în raport cu gradul de finisare al acesteia (producție finită şi respectiv neterminată sau în curs de execuție), dacă împrejurările o impun;
- calculul costului unitar ținând seama numai de cheltuielile imputabile producției;
- trecerea cheltuielilor de structură (capacitate) etc., neimputabile producției, pe seama rezultatelor finale ale întreprinderii;
- calculul indicatorilor implicați de metoda folosită.

Dacă în scopul previzionării rezultatelor întreprinderii şi al exercitării unui control asupra costurilor, s-au introdus standarde şi bugete de cheltuieli, în cazul metodelor limitative, etapele anterioare se completează în postcalcul şi cu altele cum ar fi:

- stabilirea abaterilor de la mărimile antecalculate;
- tratarea valorilor determinate ca abateri potrivit cerințelor metodei de calculație utilizate.

<u>Procedee de calcul şi colectare a cheltuielilor pe purtători şi pe sectoare</u>

Pentru calculul primar al cheltuielilor pe purtători de costuri şi pe sectoare de cheltuieli se foloseşte o serie de procedee, cum ar fi: *procedeul ponderării cantităților cu prețurile ori tarifele, procedeul aplicării de cote procentuale asupra anumitor valori (mărimi) absolute, procedeul calculării de cote „pro rata temporis", procedeul cotelor forfetare ş.a.*

Procedeul ponderării cantităților cu prețurile sau tarifele

Acest procedeu se foloseşte pentru determinarea cheltuielilor de materiale şi a cheltuielilor pentru salarii.

a) *<u>Calculul cheltuielilor de materiale</u>*

Pentru determinarea cheltuielilor de materiale care au la bază consumuri productive ce se pot exprima cantitativ, se foloseşte *in extenso* (pe deplin) *procedeul* matematic al *ponderării cantităților cu prețurile.* Aşa stau lucrurile cu consumurile de: materii prime, materiale auxiliare, semifabricate, combustibil, piese de schimb, energie electrică, apă, aburi şi alte utilități, obiecte de inventar, echipament de protecție etc.

Expresia bănească a valorii unor asemenea consumuri pe purtător de costuri, dar şi pe sector de cheltuieli (în funcție de modul de identificare) se determină în genere potrivit formulei:

$ch_{j/s} = (c_{j/s} \times P)_i$ în care:

ch – expresia bănească a valorii unui consum productiv (cheltuială) de materie primă, de materiale, de combustibil etc.; j/s – produsul (j) sau sectorul (s) în raport cu care se identifică respectiva cheltuială; c – cantitatea consumată productiv potrivit normei

(în antecalcul) sau în mod efectiv (în postcalcul); P – prețul unitar al materiei prime, materialului, combustibilului etc.

Pentru evaluarea materialelor şi utilităților consumate, *postcalculul* poate folosi una din modalitățile ce urmează:

Evaluarea în funcție de prețul planificat sau *standard*, adică acela care a fost utilizat şi în antecalcul; abaterile de la prețul de aprovizionare planificat (standard) care apar pe parcurs se calculează şi se colectează separat, după care, al sfârşitul perioadei de gestiune alese se soluționează în funcție de cerințele metodei de calculație utilizate.

Evaluarea în funcție de prețul efectiv de aprovizionare calculat în diferite variante şi anume:

a) *Preț mediu efectiv (Pme)*, calculat la sfârşitul perioadei de gestiune după formula:

$$Pme = \frac{Vsi + Vmi}{Si + I}$$ în care:

V*si* - reprezintă valoarea stocului de materiale la începutul perioadei de gestiune (inițial); V*m* – valoarea materialelor intrate în cursul perioadei de gestiune (total cantitate intrată x preț de aprovizionare real); S*i* – stoc de materiale la începutul perioadei de gestiune; *l* – cantitatea de materiale intrată în depozit în cursul perioadei de gestiune.

b) *Preț efectiv calculat ca medie variabilă mobilă* sau *continuă (Pmv)* care se determină după recepționarea unui nou lot (partidă) de material sosit de la furnizor, astfel:

$$Pmvb = \frac{Vse + Vlme}{Ste + l}$$ în care:

Vse – reprezintă valoarea stocului existent în depozit la un moment dat; *Vlmi* – valoarea lotului (partidei) de materiale sosit de la furnizor; *Ste* – stocul de materiale existent; *l* – cantitatea de materiale care constituie lotul nou aprovizionat.

Evaluarea Fifo. Acest procedeu numit şi *primul intrat – primul ieşit* presupune calculul prețului efectiv de aprovizionare pentru fiecare nou lot de materiale intrat şi folosirea acestui preț până la epuizarea cantitativă a respectivului lor, fără a lua în considerare în nici un fel date privind lotul sau loturile precedente. Procedeul Fifo este recomandabil pentru etapele în care prețurile materialelor scad.

Evaluare Lifo. Acest procedeu cunoscut şi sub denumirea de *ultimul intrat – ultimul ieşit* presupune calculul prețului de aprovizionare efectiv pentru ultimul lot de materiale sosit de la furnizor şi folosirea lui pentru evaluarea ieşirilor până la aprovizionarea unui nou lot. Această variantă este recomandată pentru perioadele de timp când prețurile materialelor se află în creştere.

b) *Calculul cheltuielilor pentru salariile de bază*. Calculul salariilor de bază ce revin pe purtător (manopera) şi pe sectoare se efectuează având de asemenea, în vedere un element cantitativ, care este *timpul de muncă*, şi un altul valoric care este *tariful de salarizare.*

Pentru a determina această cheltuială se ține seama de categoriile de personal, de timpul de lucru şi de rolul lor în cadrul întreprinderii, precum şi de formele de salarizare utilizate: în acord individual, în acord global, în regie.

Forma de salarizare în acord se utilizează în cazul muncitorilor direct productivi care-şi desfăşoară activitatea în secțiile de bază, iar uneori şi în secțiile sau ateliere auxiliare ale întreprinderii.

Aplicarea acestei forme de salarizare este condiționată de normarea muncii în întreprindere.

Bunăoară, dacă normele de muncă, în cazul lucrătorilor direct productivi, care lucrează în acord individual simplu, sunt stabilite în unități de timp, manopera pe purtător de costuri se calculează după formula:

$$ch_{w/j} = \sum_{n=1}^{n} (t_w \; x \; T_s)_{oj}$$ în care:

ch_w – cheltuiala pentru salarii (manoperă) care revine pe o unitate de produs; j – produsul, adică purtătorul de costuri; t_w – norma de timp; T_s – tariful de salarizare pe unitatea de timp; o – operația tehnologică.

Procedee de repartizare a cheltuielilor comune (indirecte)

Procedeul folosit, în genere, pentru repartizarea şi delimitarea cheltuielilor comune (indirecte) pe genuri de activități, pe sectoare sau zone de cheltuieli şi în ultimă instanță pe purtători, este cunoscut sub denumirea de procedeul suplimentării.

Acest procedeu se aplică acolo unde sectoarele de cheltuieli, purtătorii de costuri etc. trebuie tratate în calculație drept entități de sine stătătoare (distincte).

Procedeul suplimentării îmbracă în principiu două forme şi anume. Forma clasică şi forma cifrelor relative de structură.

Forma clasică a procedeului suplimentării

În această formă, procedeul suplimentării presupune:

a) alegerea unui criteriu sau a unei baze (chei) de repartizare, comună ca natură tuturor produselor (lucrărilor, serviciilor) etc., care constituie obiectul repartizării în cazul dat, cum ar fi: salariile directe, cheltuielile directe, totalul cheltuielilor directe, numărul de ore maşină, valoarea utilajului, suprafața ocupată de ateliere ori secții în clădirea fabricii, puterea instalată a motoarelor (în kw) etc.;

b) calculul coeficientului de suplimentare folosind formula:

$$k_s = \frac{CH_r}{\sum_{j=1}^{n} b_j}$$ în care:

k_s – reprezintă coeficientul de suplimentare; CH_r – cheltuieli de repartizat; b_j – mărimea bazei de repartizare în cazul unui produs, sector de cheltuieli, gen de activitate etc.; n - numărul produselor, sectoarelor de cheltuieli, gen de activitate etc.

c) calculul cotei de cheltuieli R ce revin unui produs „j” sau sector „s” oarecare, folosind relația: $R_j = b_j \; x \; k_s$

După numărul şi caracterul coeficienților de repartizare calculați, se disting următoarele variante ale procedeului suplimentării în forma clasică: varianta

coeficientului unic sau global, varianta coeficienților diferențiați şi varianta coeficienților selectivi.

1. *Procedeul suplimentării* (forma clasică) *varianta coeficientului unic sau global* presupune repartizarea unei întregi categorii de cheltuieli comune (indirecte) pe purtători, cu ajutorul unui singur coeficient de suplimentare, calculat după formula anterioară.

Această variantă a procedeului suplimentării în forma sa clasică poate fi utilizată şi pentru repartizarea cheltuielilor generale de administrație pe genuri de activități (industrie, proiectare, comerț, construcții-montaj etc.);

2. *Procedeul suplimentării* (forma clasică) *varianta coeficienților diferențiați* implică repartizarea cheltuielilor indirecte cu ajutorul unor coeficienți care diferă de la un fel de cheltuială la altul. Această variantă se aplică cu precădere pentru repartizarea cheltuielilor indirecte (comune) asupra sectoarelor de cheltuieli. Fiecare coeficient de suplimentare se determină desigur în raport cu alt criteriu.

Astfel, amortizarea unei clădiri monobloc unde funcționează mai multe secții (ateliere) de fabricație, se repartizează proporțional cu suprafața acestora, dacă înălțimea halelor este aceeaşi în toate cazurile; consumul de energie electrică în scopuri motrice se repartizează proporțional cu puterea instalată a motoarelor exprimată în kw, ținând seama şi de regimul de lucru, consumul de energie electrică în scopuri tehnologice se repartizează sectoare de cheltuieli proporțional cu puterea instalată.

1 Procedeul coeficienților diferențiați se utilizează şi pentru repartizarea cheltuielilor indirecte de producție pe purtători, dacă se practică defalcarea acestora pe subgrupe, cum ar fi: cheltuieli de întreținere şi funcționare a utilajului şi cheltuieli generale de secție.

Atât coeficienții de suplimentare diferențiați cât şi cotele de cheltuieli indirecte ce revin sectoarelor,m produselor etc. se calculează după formulele generale cunoscute.

3. *Procedeul suplimentării* (forma clasică) *varianta coeficienților selectivi* se foloseşte exclusiv pentru repartizarea pe purtători a cheltuielilor indirecte de producție, zise şi cheltuielile comune de secție, care sunt legate în bună măsură de procesul de fabricație.

Varianta în cauză presupune pe lângă folosirea unor baze (criterii) de repartizare, care diferă de la un fel de cheltuială sau o subgategorie de cheltuieli la alta, şi alegerea sau selectarea produselor asupra cărora trebuie repartizate respectivele cheltuieli. Faptul că produsele sunt rezultatul unor tehnologii de fabricație diferite şi au itinerarii diferite în cadrul secțiilor şi atelierelor de producție, unele trecând prin anumite secții iar altele, dimpotrivă, evitându-se şi ocupând spații productive în celelalte, ridică problema necesității de a repartiza pe seama fiecărui produs atâtea cheltuieli câte a ocazionat obținerea lui. În asemenea împrejurări, cheltuielile de producție indirecte (comune pe secție) se împart în două subgrupe (cheltuieli de întreținere şi funcționare a utilajelor şi cheltuieli generale de secție) şi se calculează pentru fiecare dintre ele coeficienți de repartizare separați, la nivelul fiecărei secții, luând în considerare, pentru constituirea bazelor, itinerarul tehnologic al produselor prin secții.

Formulele de calcul privind *coeficienții de suplimentare selectivi* (pe subgrupe de cheltuieli în cadrul secțiilor sau a atelierelor), rămân în fond cele precizate în cazul *coeficientului global*; valorile atribuite simbolurilor sunt determinate însă la nivelul fiecărei secții în parte.

Procedeul suplimentării - forma cifrelor relative de structură

Folosirea procedeului suplimentării sub forma cifrelor relative de structură presupune determinarea ponderii bazei de repartizare corespunzând fiecărui produs, sector etc., faţă de total bază, potrivit formulei:

$$g_j = \frac{b_j}{\sum_{j=1}^{n} b_j}$$ în care:

g – ponderea bazei de repartizare corespunzând unui produs, sector etc. faţă de total bază; b – mărimea bazei de repartizare corespunzând unui produs, sector etc.; j – produsul, sectorul, activitatea asupra căruia trebuie repartizate cheltuielile.

Dacă introducem în formulă factorul 100, acesta devine:

$$g_{j/100} = \frac{b_j \ x\ 100}{\sum_{j=1}^{n} b_j}$$

Coeficienţii (respectiv procentele obţinute), se aplică asupra cheltuielilor care fac obiectul repartizării (CH_r), determinându-se cote de cheltuieli indirecte ce revin fiecărui produs, potrivit formulei: $R_j = g_j$ x CH_r.

Repartizarea cheltuielilor indirecte cu ajutorul cifrelor relative de structură determină rezultate finale identice cu cele obţinute prin procedeul suplimentării în forma sa clasică.

Utilizarea corectă a bazelor pentru repartizarea cheltuielilor comune pe activităţi, pe sectoare ori pe purtători, depinde în bună măsură de cunoaşterea naturii şi conţinutului acestor baze.

Astfel, *după natura lor,* bazele (criteriile) de repartizare pot fi grupate în: baze de repartizare cu caracter tehnic şi baze de repartizare cu caracter economic.

Baze (chei) de repartizare de natură tehnică se consideră a fi acei parametri cu caracter fizic (tehnic) care prin mărimea lor condiţionează valoarea (mărimea) cheltuielilor de repartizat, de exemplu: suprafaţa spaţiului productiv ocupat, volumul încăperilor cu atmosferă încălzită, ori cu atmosferă condiţionată, puterea instalată a motoarelor, numărul locurilor de lampă pentru iluminat, numărul de ore maşină etc. asemenea baze sunt folosite cu precădere pentru repartizarea diferitelor cheltuielii indirecte (comune) pe sectoare şi numai rareori pentru repartizarea anumitor cheltuieli pe purtători (ex. numărul de ore maşină folosit în scopul repartizării cheltuielilor de întreţinere şi funcţionare a utilajului în costul produselor).

Bazele (cheile) de repartizare cu caracter economic exprimă prin intermediul unor mărimi economice (valoarea consumului de materii prime şi materiale directe, salariile directe, cheltuielile directe de industrializare, totalul cheltuielilor directe de fabricaţie etc.) măsura în care diferitele structuri ale întreprinderii, activităţii desfăşurate, dar mai ales *purtătorii,* preiau cote din totalul cheltuielilor indirecte (comune).

Din punct de vedere al omogenităţii conţinutului lor, bazele de repartizare se clasifică în baze de repartizare simple şi baze de repartizare complexe.

Bazele de repartizare simple au un conţinut unitar sau omogen, fiind formate dintr-un singur element valoric (economic) sau tehnic; exemple: salariile directe, valoarea

consumului de materii prime, cantitatea de energie electrică folosită pentru fabricarea produselor, număr de ore-maşină normate (sau timpul normat) ori efective etc.

Bazele de repartizare complexe sunt formate din mai multe elemente, a căror utilizare în comun este impusă de repartizarea mai exactă a cheltuielilor indirecte în costul producției (ex. totalul cheltuielilor directe, cheltuielile indirecte antecalculate, cheltuielile de industrializare, numărul de ore maşină echivalente etc.).

Indiferent de caracterul şi conținutul său, o bază de repartizare este folosită judicios dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- între baza de repartizare şi cheltuielile de repartizat să existe un raport de cauzalitate, un raport de interdependență. Aceasta, întrucât mărimea cotei de cheltuieli indirecte dintr-o categorie dată, ce revine pe gen de activitate, sector sau purtător, depinde totdeauna de mărimea bazei de repartizare care-l caracterizează în cadrul totalului bazelor. Această condiție nu poate fi luată în considerare atunci când nivelul bazei de repartizare este prea mic față de cheltuielile de repartizat;
- baza de repartizare să fie utilizată pentru repartizarea unei singure cheltuieli sau cel mult a unei anumite grupe de cheltuieli indirecte, constituite după posibilitatea repartizării în raport cu respectiva bază;
- utilizarea bazei (sau criteriului) în cauză să fie posibilă şi recomandată în condiții similare, tuturor sau cel puțin majorității întreprinderilor dintr-un anumit sector, deoarece altfel nu se poate vorbi de comparabilitatea costurilor între întreprinderile având acelaşi obiect al activității;
- atât în antecalculul costurilor cât şi în postcalcul, este necesar să se utilizeze aceleaşi baze de repartizare, pentru a se asigura comparabilitatea între costurile efective şi cele antecalculate (planificate, bugetate etc.);
- bazele de repartizare odată alese, trebuie să se utilizeze mai mulți ani şi mai ales să nu se schimbe în cursul anului, deoarece altfel s-ar afecta posibilitatea comparării costului pe produs în dinamică.

La toate acestea, se adaugă strădania de a micşoara valoarea cheltuielilor comune şi de a identifica pe purtători cât mai multe cheltuieli drept cheltuieli individuale, mai ales atunci când acestea sunt cât de cât reprezentative ca mărime.

3. METODE DE CONTABILITATE DE GESTIUNE ŞI CALCULAȚIE A COSTURILOR

3.1. Organizarea postcalculului şi a sistemului de documente privind cheltuielile de producție şi producția obținută

Necesitatea organizării postcalcului[1]

Urmărirea cheltuielilor de producție pe locurile de cheltuieli şi pe obiecte de calculație în vederea calculării costului efectiv al producției obținute şi determinării abaterilor cheltuielilor efective de la cele prestabilite (standard, normate, planificate,

[1] Oprea Călin, Gheorghe Cârstea, "Contabilitatea de gestiune şi calculația costurilor", Editura Genicod, Bucureşti, 2002, pag. 156.

bugetate etc.) constituie un obiectiv principal al contabilității de gestiune şi calculaţiei costurilor, ce se realizează în cadrul unui compartiment cunoscut sub denumirea de *postcalcul*.

Antecalculaţia standard ar putea să înlocuiască, în principiu, calculaţia efectivă (contabilă) sau postcalculaţia.

Cu toate acestea însă, procesul de producție este supus continuu acțiunii perturbatorii a unor factori cu caracter obiectiv, iar de cele mai multe ori cu caracter subiectiv.

Necesitatea postcalculului este determinată, totodată, şi de cerințele de control preventiv şi operativ-curent al cheltuielilor de producție, întrucât nu trebuie omis că pentru soarta unei întreprinderi sunt hotărâtoare nu cheltuielile antecalculate (prestabilite, standard, bugetate etc.), care se cer a fi atinse, ci cheltuielile efective.

Conducerea întreprinderii, pentru a putea să obțină rezultate optime, trebuie să cunoască real, cât mai exact, complet şi la timp nivelul cheltuielilor de producție care o ajută să se orienteze prin decizii corespunzătoare, procesul de fabricație.

Modalități de organizare a postcalculului

De asemenea, pentru organizarea judicioasă a contabilității de gestiune şi în special a contabilității analitice a cheltuielilor de producție şi pentru calculul cât mai exact al costurilor de producție, întreprinderea trebuie să aplice cea mai corespunzătoare metodă de calculație, în concordanță cu particularitățile tehnologiei şi organizării producției, precum şi cu cerințele unei conduceri eficiente.

În funcție de metoda de contabilitate de gestiune şi de calculație a costurilor, precum şi de alți factori, cum ar fi: mărimea întreprinderii, numărul şi dispersarea secțiilor de producție, tehnologia şi organizarea producției, volumul lucrărilor de evidență şi calcul, posibilitățile de prelucrare automată a datelor şi informațiilor privind contabilitatea şi calculația costurilor etc., postcalculul se poate organiza fie *în formă centralizată*, fie *în formă descentralizată.*

Organizarea *în formă centralizată* a postcalculului se face, de regulă, în cazul întreprinderilor mici, cu un număr redus de secții de producție, cu proces de producție simplu, care ocazionează un număr redus de documente primare privind cheltuielile de producție şi producția obținută şi deci un volum, în general, mic de lucrări.

Documente privind cheltuielile de producție şi producția obținută

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor de producție şi a producției obținute impune organizarea unui sistem de documente care să permită identificarea cheltuielilor respective pe locurile care le-au ocazionat şi pe obiectele de calculație (produse, lucrări, servicii, comenzi etc.), astfel încât, pe baza datelor furnizate de acestea, să poată calcula costul efectiv al producției obținute şi să se efectueze controlul de gestiune al activității de producție.

Astfel, în raport de etapa procesului de fabricație în care se întocmesc documentele respective, acestea se grupează în:

- documente privind pregătirea tehnologiei de fabricație;
- documente privind lansarea în fabricație;
- documente privind urmărirea fabricației şi a producției obținute.

3.2. Conturile de gestiune: conținutul economic şi funcția contabilă

Conturile cu ajutorul cărora se realizează contabilitatea cheltuielilor de producție şi calculația costurilor sunt *conturile de gestiune*.

În planul de conturi general, aceste conturi sunt cuprinse în *clasa 9 – Conturi de gestiune* şi ele au caracteristica generală că la sfârşitul exercițiului financiar nu apar în bilanțul contabil întrucât datele şi informațiile pe care le reflectă au fost deja înregistrate în contabilitatea financiară pe axa căreia se întocmeşte bilanțul contabil. În *Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile* există mai multe variante posibile de funcționare a acestor conturi. În continuare se va prezenta una din aceste variante.

La rândul ei, clasa respectivă de conturi este structurată pe 3 grupe:

90 „Decontări interne"
92 „Conturi de calculație"
93 „Costul producției".

- Grupa **90** „Decontări interne" cuprinde conturile:
- **901** „Decontări interne privind cheltuielile"
- **902** „Decontări interne privind producția obținută"
- **903** „Decontări interne privind diferențele de preț"

Contul **901** *Decontări interne privind cheltuielile* se foloseşte, pe de o parte, pentru evidența decontărilor interne privind cheltuielile activității de bază şi auxiliare, cheltuielile indirecte de producție, cheltuielile generale de administrație, precum şi a cheltuielilor de desfacere, pe care le preia din contabilitatea generală (financiară) pentru a le înregistra apoi în contabilitatea de gestiune, iar pe de altă parte pentru reflectarea costului efectiv al producției obținute. El face interfața dintre contabilitatea financiară (generală) şi contabilitatea de gestiune.

Potrivit actelor normative în vigoare, după funcția contabilă este un *cont bifuncțional,* dar funcționează ca un *cont de pasiv*.

Se creditează, în cursul lunii, cu ocazia decontării cheltuielilor de exploatare pe destinații în funcție de posibilitățile de identificare ale acestora pe locuri de cheltuieli şi obiecte de calculație şi *se debitează*, la sfârşitul fiecărei luni, cu costul efectiv al producției finite şi al celei în curs de execuție, după care *se soldează.*

Contul **902** *Decontări interne privind producția obținută* se utilizează pentru evidența decontărilor interne privind costul producției obținute în cursul lunii, la preț de înregistrare (prestabilit sau cu ridicata), pe de o parte, iar pe de altă parte, pentru decontarea, la sfârşitul lunii, a costului efectiv al aceleiaşi producții obținute pe parcursul lunii, astfel că soldul său reprezintă diferențele de preț – şi anume *soldul creditor*, diferențele favorabile, adică economiile, respectiv abaterile pozitive, iar cel *debitor*, diferențele nefavorabile, respectiv depăşirile, adică abaterile negative.

După funcția contabilă este un *cont bifuncțional*.

Se creditează, pe parcursul lunii, cu prețul de înregistrare al producției finite obținute din procesul de producție şi *se debitează*, la sfârşitul lunii, cu costul efectiv al producției respective. Indiferent de soldul său, acest cont *se închide* la sfârşitul lunii prin contul **903** *Decontări interne privind diferențele de preț*.

În analitic, contul **902** *Decontări interne privind producția obținută* se dezvoltă pe obiecte de calculație (produse, lucrări, servicii, comenzi etc.).

Contul **903** *Decontări interne privind diferențele de preț* servește pentru înregistrarea, la sfârşitul lunii, a diferențelor dintre prețul de înregistrare (prestabilit sau cu ridicata) şi costul efectiv al producției finite obținute din procesul de producție[1].

După funcția contabilă, este un *cont de activ*.

Se debitează, la sfârşitul lunii, cu ocazia calculării şi înregistrării diferențelor aferente producției finite obținute în procesul de producție şi *se creditează*, tot la sfârşitul lunii, cu ocazia închiderii în momentul decontării diferențelor asupra costului producției obținute. Deci, la sfârşitul lunii *nu prezintă sold*.

În analitic, se dezvoltă ca şi contul precedent, cu care funcționează în paralel, adică pe obiecte de calculație (produse, lucrări, servicii, comenzi etc.).

- Grupa **92** „Conturi de calculație" cuprinde conturile:
- **921** „Cheltuielile activității de bază"
- **922** „Cheltuielile activității auxiliare"
- **923** „Cheltuieli indirecte de producție"
- **924** „Cheltuieli generale de administrație"
- **925** „Cheltuieli de desfacere".

Contul **921** *Cheltuielile activității de bază* se foloseşte pentru evidența cheltuielilor aferente activității de bază a unitații.

După funcția contabilă, este *un cont de activ*.

Se debitează, pe parcursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor directe aferente activității de bază, care sunt înregistrate şi în contabilitatea financiară, iar la sfârşitul lunii, cu cotele corespunzătoare de cheltuieli indirecte (comune ale secției, generale de administrație ale unitații, de desfacere şi ale activităților auxiliare) repartizate rațional în costul produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate. *Se creditează*, la sfârşitul lunii, cu costul efectiv al producției finite, precum şi cu cel al producției în curs de execuție obținute din activitatea de bază, operație după care *se soldează.*

În analitic, se dezvoltă pe secții, obiecte de calculație şi articole de calculație.

Contul **922** *Cheltuielile activităților auxiliare* se utilizează pentru a ține evidența cheltuielilor ocazionate de activitățile auxiliare ale unitații. Este un cont de activ.

Se debitează în cursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor directe privind activitățile auxiliare, care sunt înregistrate şi în contabilitatea financiară, iar la sfârşitul lunii, cu cota corespunzătoare de cheltuieli generale de administrație repartizate rațional în costul producției auxiliare destinată vânzării (care are caracter de marfă). *Se creditează*, la sfârşitul lunii, cu contravaloarea producției livrate de secțiile auxiliare pentru activitatea de bază, sectorul administrativ şi de conducere, ori sectorul desfacerii, precum şi cu costul efectiv al producției finite destinate vânzării şi respectiv al producției în curs de execuție, operație după care *se închide*.

În analitic, se dezvoltă pe secții, obiecte de calculație şi – dacă este cazul – articole de calculație.

[1] Diferențele de preț – aşa cum s-a arătat – pot fi *favorabile*, atunci când costul efectiv este mai mic decât prețul de înregistrare, şi *nefavorabile*, în situația inversă, când costul efectiv este mai mare decât prețul de înregistrare. În contabilitate, diferențele se pot înregistra numai în negru, atât cele favorabile, cât şi cele nefavorabile sau în roşu (respectiv în negru, dar încadrate în chenar ceea ce echivalează cu înregistrarea în roşu) cele favorabile şi în negru cele nefavorabile. În lucrarea de față s-a optat pentru varianta a doua.

Contul **923** *Cheltuieli indirecte de producție* servește pentru evidența cheltuielilor cu întreținerea şi funcționarea utilajelor şi a cheltuielilor generale ale fiecărei secții de bază a unității.

După funcția contabilă este *un cont de activ*.

Se debitează, pe parcursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor indirecte de producție privind activitatea de bază, care sunt înregistrate şi în contabilitatea financiară, iar la sfârşitul lunii, se mai debitează cu contravaloarea produselor, lucrărilor şi serviciilor primite de la secțiile auxiliare pentru necesitățile activității de bază, care nu se identifică pe obiecte de calculație. *Se creditează*, la sfârşitul lunii, cu ocazia repartizării raționale a cheltuielilor indirecte în costul producției obținute, ocazie cu care *se soldează*.

În analitic, se dezvoltă pe secții şi pe feluri sau articole de cheltuieli specifice cheltuielilor comune ale secției.

Contul **924** *Cheltuieli generale de administrație* se foloseşte pentru evidența cheltuielilor de administrație şi conducere a unității.

După funcția contabilă este *un <u>cont de activ</u>*.

Se debitează, pe parcursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor ocazionate de administrația şi conducerea unității care sunt înregistrate şi în contabilitatea financiară, iar la sfârşitul lunii se mai debitează cu contravaloarea produselor, lucrărilor şi serviciilor primite de la secțiile auxiliare pentru necesitățile sectorului administrativ şi de conducere al unității, şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, cu ocazia repartizării raționale a cheltuielilor generale de administrație în costul producției obținute din activitatea de bază, precum şi în costul producției obținute din activitatea auxiliară care are caracter de marfă. După operația de creditare, contul 924 *Cheltuieli generale de administrație se soldează.*

În analitic, se dezvoltă pe feluri sau articole de cheltuieli specifice sectorului administrativ şi de conducere.

Contul **925** *Cheltuieli de desfacere* se utilizează pentru înregistrarea cheltuielilor efectuate în legătură cu desfacerea produselor fabricate (cheltuieli de ambalare, de transport – dacă marfa circulă pe cheltuiala producătorului -, de manipulare, depozitare, înmagazinare, conservare, asigurare etc.).

După funcția contabilă este un *<u>cont de activ</u>*.

Se debitează, în cursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor ocazionate de sectorul de desfacere, care sunt înregistrate şi în contabilitatea financiară, iar la sfârşitul lunii se mai debitează cu contravaloarea produselor, lucrărilor şi serviciilor primite de la activitatea auxiliară pentru necesitățile sectorului desfacere şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, cu ocazia repartizării raționale a cheltuielilor de desfacere în costul complet al producției obținute – operație după care *se soldează*.

În analitic, se dezvoltă pe feluri sau articole de cheltuieli specifice sectorului desfacere.

- Grupa **93** „Costul producției” cuprinde conturile:
  - **931** „Costul producției obținute”
  - **933** „Costul producției în curs de execuție”

Contul **931** *Costul producției obținute* servește pentru evidența producției finite obținute, care constă din produse finite, semifabricate destinate vânzării, lucrări executate şi servicii prestate pentru terți, investiții proprii sau alte activități.

După funcția contabilă este un *<u>cont bifuncțional</u>*.

Se debitează, în cursul lunii, cu prețul de înregistrare al producției finite obținute din procesul de producție şi *se creditează*, la sfârşitul lunii, cu costul efectiv al producției respective decontată pe seama cheltuielilor ocazionate. Indiferent de soldul său, acest cont se închide la sfârşitul lunii prin contul **903** *Decontări interne privind diferențele de preț*, chiar dacă diferențele sunt favorabile sau nefavorabile, după care *se soldează*.

În analitic, contul **931** *Costul producției obținute* se dezvoltă pe obiecte de calculație.

Contul **933** *Costul producției în curs de execuție* se utilizează pentru înregistrarea costului efectiv al producției în curs de execuție, indiferent dacă provine din activitatea de bază sau cea auxiliară.

După funcția contabilă este *un cont de activ*.

Se debitează, la sfârşitul lunii, cu costul efectiv al producției în curs de execuție rezultată din activitatea de bază, precum şi din activitățile auxiliare şi *se creditează*, tot la sfârşitul lunii, cu costul efectiv al aceleiaşi producții decontată pe seama cheltuielilor efectuate. După această operație, contul *se soldează*.

În analitic, se dezvoltă pe obiecte de calculație.

După înregistrarea în contabilitatea de gestiune a cheltuielilor de producție după destinația lor pe locurile care le-au ocazionat şi pe obiecte de calculație, în raport de posibilitățile de identificare în momentul efectuării acestora, urmează la sfârşitul lunii, *calculul costului efectiv* al producției obținute în cursul lunii în procesul de fabricație. Costul efectiv cuprinde cheltuielile totale şi unitare ocazionate de fabricarea produselor şi este necesar să se calculeze pentru scopuri de decontare a producției obținute, de control al cheltuielilor prestabilite pe locuri de cheltuieli şi pe produse şi de stabilire a eficienței activității desfăşurate. Calculația costurilor este o activitate practică complexă care se desfăşoară în continuarea înregistrării analitice a cheltuielilor de exploatare cu ajutorul contabilității de gestiune şi permite delimitarea acestora după destinație pe locuri de producție, produse şi feluri de cheltuieli.

3.3. Etapele metodologice privind contabilitatea de gestiune şi calculația costurilor potrivit metodelor de tip total şi lucrările implicate de aceasta[1]

Lucrările de contabilitate de gestiune şi calculație a costului efectiv se desfăşoară într-o anumită succesiune logică, strict determinată, ale cărei etape se prezintă în continuare.

a. Astfel, **prima etapă** o reprezintă **colectarea cheltuielilor de producție**. În această etapă are loc colectarea cheltuielilor directe pe purtătorii de costuri (produse, lucrări, servicii, comenzi etc.) şi a cheltuielilor indirecte pe secții şi sectoare de activitate în funcție de posibilitățile de identificare şi localizare a lor pe destinații. Această operație se realizează cu ajutorul conturilor de calculație prin preluarea cheltuielilor de exploatare din contabilitatea financiară şi ordonarea lor după destinație în contabilitatea de gestiune,

[1] Călin Oprea, Gheorghe Cârstea, op. cit. pag. 170

debitându-se conturile de calculaţie pe analiticele corespunzătoare fiecărui cont în parte şi creditându-se contul **901** *Decontări interne privind cheltuielile*.

b. Se începe apoi calculaţia costului efectiv cu **decontarea livrărilor reciproce de produse, lucrări şi servicii între activităţile auxiliare pentru nevoile lor de producţie**. Efectuarea decontării livrărilor reciproce dintre secţiile auxiliare necesită cunoaşterea costului efectiv al producţiei care face obiectul livrărilor respective, dar pentru calculul acestuia este necesară decontarea livrărilor reciproce. Reflectarea în contabilitate a decontărilor reciproce dintre secţiile auxiliare se face cu ajutorul conturilor analitice ale contului sintetic **922** *Cheltuielile activităţilor auxiliare*, care corespund fiecărei secţii auxiliare în parte. Astfel, se debitează conturile analitice care reprezintă secţii auxiliare consumatoare de produse, lucrări şi servicii şi se creditează conturile analitice corespunzătoare secţiilor auxiliare furnizoare ale producţiei respective, fără ca prin aceasta să se altereze rulajul contului sintetic.

c. După efectuarea decontărilor reciproce dintre activităţile auxiliare, se trece la **calculul costului efectiv al producţiei auxiliare şi repartizarea cheltuielilor aferente producţiei respective consumată pentru nevoile activităţii de bază şi a celorlalte sectoare de activitate din cadrul întreprinderii**. Această operaţie de repartizare a cheltuielilor activităţilor auxiliare se reflectă în contabilitate prin debitarea conturilor de calculaţie corespunzătoare locurilor de activitate (cheltuieli) consumatoare şi creditarea contului **922** *Cheltuielile activităţilor auxiliare*.

d. O altă etapă a calculaţiei costului o constituie **repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie asupra costului produselor fabricate în cadrul activităţii de bază**. Această operaţie se face proporţional cu o anumită bază sau criteriu convenţional de repartizare, care exprimă cel mai bine legătura de cauzalitate dintre cheltuielile de repartizat şi baza de repartizare aleasă. Deci, proporţia în care se face repartizarea trebuie astfel stabilită, încât costul fiecărui produs să fie afectat cu o cotă-parte din cheltuielile indirecte de producţie, care să corespundă cât mai exact consumului real ocazionat de produsul respectiv.

Cota respectivă de cheltuieli indirecte de producţie se adaugă la cheltuielile directe ale produsului respectiv, ce se găsesc deja înregistrate în debitul contului **921** *Cheltuielile activităţii de bază* şi se obţine *costul de producţie* al acestuia. Reflectarea în contabilitate a operaţiei de repartizare a cheltuielilor indirecte de producţie în costul efectiv al produselor fabricate în cadrul secţiilor respective se face prin debitarea contului **921** *Cheltuielile activităţii de bază* şi creditarea contului **923** *Cheltuieli indirecte de producţie*, care, în urma acestei operaţii se soldează. În situaţia în care condiţiile generale de exploatare justifică luarea în considerare la calculul costului efectiv al producţiei şi a cheltuielilor generale de administraţie, precum şi a cheltuielilor de desfacere, etapele calculaţiei trebuie completate cu repartizarea acestor cheltuieli.

e. **Repartizarea cheltuielilor generale de administraţie asupra costului produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate de întreprindere** constituie o altă etapă de calculaţie a costului efectiv. Spre deosebire de repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie, care se face, în general, pe bază de coeficienţi diferenţiaţi pe secţii şi categorii de cheltuieli (cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor şi cheltuieli generale ale secţiei), repartizarea cheltuielilor generale de administraţie se face pe bază de coeficient unic sau global, calculat după aceeaşi metodologie.

Reflectarea în contabilitate a operației de repartizare a cheltuielilor generale de administrație în costul efectiv al produselor fabricate de întreprindere se face prin debitarea contului **921** *Cheltuielile activității de bază* şi a contului **922** *Cheltuielile activităților auxiliare*, dacă producția auxiliară este destinată vânzării la terți sau sectorului propriu de investiții şi deci are caracterul de producție marfă şi creditarea contului **924** *Cheltuielile generale de administrație* care în urma acestei operații se soldează.

f. **Repartizarea cheltuielilor de desfacere asupra costuri produselor fabricate** reprezintă, de asemenea, o etapă necesară în anumite condiții de exploatare. Această etapă presupune adăugarea la costul de producție al produselor, a cheltuielilor de desfacere pe care le-au ocazionat, iar în cazul în care identificarea lor pe produs nu este posibilă, ele pot fi repartizate asupra costului produselor respective, proporțional cu greutatea sau volumul produselor livrate sau în funcție de alte criterii.

Reflectarea în contabilitate a operației de repartizare a cheltuielilor de desfacere în costul efectiv al produselor fabricate de întreprindere se face prin debitarea contului **921** *Cheltuielile activității de bază* şi a contului **922** *Cheltuielile activităților auxiliare*, numai pentru producția marfă rezultată de la aceste activități şi creditarea contului **925** *Cheltuieli de desfacere*, care în urma acestei operații se soldează.

Astfel, prin adăugarea la costul de producție şi a cotelor de cheltuieli generale de administrație şi, respectiv, de cheltuieli de desfacere, se obține *costul complet al producției*.

După repartizarea cheltuielilor indirecte de producție şi a cheltuielilor generale de administrație, în debitul contului **921** *Cheltuielile activității de bază* sunt colectate la sfârşitul lunii toate cheltuielile ocazionate de fabricarea producției. Aceste cheltuieli reprezintă *costul efectiv total al producției întreprinderii* şi sunt încorporate o parte în *costul efectiv al producției finite*, iar o altă parte în *costul efectiv al producției în curs de execuție* existente în secții la sfârşitul lunii.

g. Următoarea etapă implicată în calculația costului efectiv al producției finite o reprezintă **determinarea cantitativă şi valorică a producției în curs de execuție**. Sub aspect cantitativ, producția în curs de execuție se stabileşte pe calea inventarierii la locurile de muncă, de control, de depozitare special amenajate etc., iar sub aspect valoric, prin evaluare, operație care se face, de regulă, la costul efectiv, ținând seama de gradul de finisare tehnică, adică de numărul fazelor de fabricație parcurse şi stadiul de prelucrare în care se află. O dată stabilit costul producției în curs de execuție, acesta se reflectă în contabilitatea de gestiune prin debitarea contului **923** *Costul producției în curs de execuție* şi creditarea contului **921** *Cheltuielile activității de bază,* dacă rezultă din activitatea de bază şi respectiv a contului **922** *Cheltuielile activităților auxiliare*, dacă rezultă din activitățile auxiliare.

h. Etapele de calculație a costului efectiv se încheie cu **stabilirea acestuia pe unitatea de produs,** utilizând procedeele cunoscute. Pe baza costului efectiv astfel calculat, la sfârşitul lunii se face decontarea producției finite obținute şi depozitate pe parcursul lunii, prin debitarea contului **902** *Decontări interne privind producția obținută* şi creditarea contului **921** *Cheltuielile activității de bază* şi, respectiv **922** *Cheltuielile activităților auxiliare,* dacă este cazul, care se închid.

În urma acestei înregistrări se poate determina cu ajutorul contului **902** *Decontări interne privind producția obținută,* diferența dintre prețul de înregistrare şi costul efectiv

al produselor finite, care se trece asupra contului **903** *Decontări interne privind diferențele de preț.*

Parcurgerea etapelor respective de colectare a cheltuielilor de producție şi calculație a costurilor necesită executarea de postcalcul a următoarelor lucrări de contabilitate de gestiune mai importante, care intră în sfera sa de atribuții, şi anume:

- deschiderea conturilor analitice în cadrul contului sintetic **921** *Cheltuielile activității de bază* pe fiecare obiect de calculație (produs, lucrare, serviciu, comandă, loc (centru) de costuri etc.) pentru înregistrarea, în cursul lunii, a cheltuielilor directe privind producția de bază, iar la sfârşitul lunii şi a cotei de cheltuieli generale de administrație şi cheltuieli de desfacere stabilită prin repartizarea în funcție de anumite criterii;
- deschiderea conturilor analitice în cadrul contului sintetic **922** *Cheltuielile activității auxiliare* pe fiecare secție, atelier sau unde este cazul şi pe obiecte de calculație (produse, lucrări, servicii, comenzi etc.), pentru înregistrarea în cursul lunii a cheltuielilor privind activitățile auxiliare, iar la sfârşitul lunii, dacă este cazul, şi a cotei de cheltuieli generale de administrație aferente producției marfă livrată de la aceste secții sau chiar şi a cotei de cheltuieli de desfacere, dacă livrarea producției respective ocazionează şi asemenea cheltuieli;
- deschiderea de conturi analitice în cadrul contului **923** *Cheltuieli indirecte de producție* pe fiecare secție de bază, fază a procesului de producție etc. cu ajutorul cărora se înregistrează pe parcursul lunii colectarea cheltuielilor de regie ale structurilor respective pe feluri de cheltuieli, iar la sfârşitul lunii se înregistrează repartizarea cheltuielilor respective pe obiectele de calculație obținute în cadrul secțiilor de bază, în raport de criteriile folosite;
- colectarea cheltuielilor generale de administrație la nivelul întreprinderii pe feluri de cheltuieli cu ajutorul contului **924** *Cheltuieli generale de administrație* şi repartizarea acestor cheltuieli, acolo unde este cazul, în raport de criteriul stabilit asupra tuturor obiectelor de calculație;
- colectarea pe feluri de cheltuieli a cheltuielilor de desfacere cu ajutorul contului **925** *Cheltuieli de desfacere* şi repartizarea acestora,în raport de criteriul stabilit, asupra obiectelor de calculație care le-au ocazionat;
- deschiderea de conturi analitice în cadrul conturilor **931** *Costul producției obținute*, **902** *Decontări interne privind producția obținută*, **903** *Decontări interne privind diferențele de preț* şi **933** *Costul producției în curs de execuție* pe obiecte de calculație, similar cu analiticele deschise în cadrul contului **921** *Cheltuielile activității de bază* pentru înregistrarea pe parcursul lunii a contravalorii producției finite obținute la cost prestabilit, iar la sfârşitul lunii a decontării costului efectiv al acesteia, calculul şi repartizarea diferențelor de preț aferente producției respective, precum şi înregistrarea costului efectiv al producției în curs de execuție.

De menționat că pentru reflectarea în contabilitate a contravalorii producției finite şi a celei în curs de execuție, aceasta se determină mai întâi cantitativ, prin inventariere, iar apoi i se calculează costul efectiv în funcție de metoda de calculație aplicată în unitatea respectivă, prin folosirea procedeelor cunoscute.

Efectuarea de către postcalcul a acestor lucrări necesită folosirea anumitor documente cu ajutorul cărora se consemnează cheltuielile de producție şi producția

obținută în raport de cerințele organizării contabilității de gestiune şi a calculației costului efectiv al producției.

3.4. Definiția şi clasificarea metodelor de contabilitate de gestiune şi calculație a costurilor

Definiție. Clasificare. Etape metodologice.

Definiție: metoda de calculație a costurilor reprezintă acea tehnică complexă de parcurgere a unor etape metodologice în cadrul cărora se utilizează procedee specifice de calculație a costurilor necesare atingerii scopului final, şi anume determinarea costului pe unitatea de produs.

Metodele de contabilitate de gestiune şi calculație a costurilor sunt influențate de particularitățile organizării şi tehnologiei producției, precum şi de complexitatea produselor fabricate.

Clasificarea metodelor de contabilitate de gestiune şi calculație a costurilor, în ordinea evoluției lor:

I. Metode clasice de contabilitate de gestiune şi calculație a costurilor (metode istorice, metode efective de calculație):

- metoda calculului direct (calculația simplă sau calculația globală);
- metoda de contabilitate de gestiune şi calculație a costurilor pe faze de fabricație;
- metoda de contabilitate de gestiune şi calculație a costurilor pe comenzi;
- metoda de contabilitate de gestiune şi calculație pe baza costului normativ;

II. Metode moderne de contabilitate de gestiune şi calculație a costurilor (evoluate, moderne)

- metoda costurilor standard (standard cost);
- metoda costurilor directe (direct-costing);
- metoda G.P. (George Perrin);
- metoda THM (tarif-oră-maşină);
- metoda PERT (Pert-costing);

III. Metode actuale de contabilitate de gestiune şi calculație a costurilor (evoluate, modernizate):

- metoda ABC (costul activității de bază);
- metoda ABM (managementul activității de bază);
- metoda target-costing (costurile țintă);

De asemenea, clasificarea metodelor de contabilitate de gestiune şi calculație a costurilor se mai poate face şi după alte criterii:

1. după sfera de cuprindere:

- metode absorbante (full-cost) reprezintă acele metode care iau considerare toate resursele utilizate şi cheltuielile aferente unui obiect al costului;

Exemplu: metoda globală, pe faze, pe comenzi, standard-cost, Pert-cost, Georges Perrin, ABC etc.

- metode parțiale (partial-cost) reprezintă acele metode care iau considerare doar anumite resurse şi cheltuielile aferente unui obiect al costului (metoda Direct-costing, metoda costurilor directe);

Obiect al costului – reprezintă numele tehnic al produsului, proiectului, activității sau scopului pentru care costurile sunt măsurate.

2. după orientarea obiectului costurilor:

- metode orientate pe purtători de costuri, reprezintă acele metode a căror orientare, în vederea determinării costului unitar, se realizează la nivel de produs, lucrare sau serviciu.

Exemplu: metoda globală, pe comenzi, standard-cost etc.

- metode orientate pe locuri de costuri reprezintă acele metode a căror orientare, în vederea determinării costului unitar, se realizează la nivel de loc de cheltuieli, sectoare, activități etc.

Exemplu: metoda pe centre de responsabilitate, metoda ABC etc.

- metode mixte reprezintă acele metode a căror orientare în vederea determinării costurilor se realizează atât la nivel de loc de cheltuieli, cât şi la nivel de purtători.

Exemplu: metoda globală, metoda pe faze etc.

3. după obiectivele urmărite:

- metode monoobiective reprezintă acele metode care au un scop unic. *Exemplu: metode cu scop calculatoriu (metode clasice).*
- metode pluriobiective reprezintă acele metode ale căror obiective sunt multiple.

Exemplu: metode cu scopuri multiple orientate decizional, pe bază de indicatori etc. (metode moderne).

Metode clasice de contabilitate de gestiune şi calculație a costurilor

Metoda calculului direct (calculația simplă sau calculația globală)

Esența acestei metode constă în raportarea totalului cheltuielilor directe şi indirecte dintr-o anumită perioadă la totalul producției obținute. Esența ei poate fi exprimată astfel:

$$C = \frac{chd + chind}{Q}$$

Se aplică în întreprinderile cu o producție omogenă, unde nu se obțin semifabricate, nu apare producția neterminată şi evidența cheltuielilor de producție se ține numai sintetic pe articole de calcul.

În întreprinderile industriale această metodă de calculație a costurilor se utilizează pentru producția de bază, dacă aceasta are drept obiect al fabricației un singur produs, cum ar fi, spre exemplu: centralele hidroelectrice, fabricile de oxigen, carierele pentru extracția de substanțe minerale utile (talc, bentonită, caolin, nisip, pietriş etc.), organizate independent ş.a.

Metoda globală se mai foloseşte şi în cazul unor ateliere auxiliare cum ar fi: centralele (stațiile) de apă, centralele termice, stațiile de transformare a energiei electrice, stațiile de compresoare, centralele de frig, centralele de climă ş.a., care produc un singur produs omogen şi sunt organizate independent.

În asemenea cazuri, divizarea procesului tehnologic în scopul sectorizării cheltuielilor de producție nu este justificată. Procesul de fabricație nu comportă producție în curs de execuție (neterminată) sau, dacă aceasta există, se menține constantă.

Toate cheltuielile de producție se identifică nemijlocit pe purtătorul de cheltuială, respectiv pe produsul care le-a ocazionat; ele au deci caracter direct.

Trăsături:

- se aplică de către unitățile care fabrică un singur produs (producție omogenă), cum ar fi: fabricile de ciment, fabricile de cărămizi, hidrocentralele la care, de regulă, la sfârşitul perioadei nu există semifabricate sau producție neterminată, sau chiar dacă aceasta există este constantă (de exemplu producția de energie electrică şi termică, extracția de țiței şi gaze, cărbuni, prestarea de servicii de transport etc.);
- constă în identificarea tuturor cheltuielilor de producție direct pe produsul sau grupa de produse care le-a ocazionat, având un caracter de cheltuieli directe. Un aspect esențial impus de necesitatea cunoaşterii structurii costurilor, analizării şi controlului acestora îl constituie evidențierea cheltuielilor (deşi toate cheltuielile au caracter direct față de produsul realizat), pe grupe de cheltuieli, respectiv directe şi indirecte;
- cheltuielile directe de natura celor cu materiile prime şi materialele auxiliare directe, salariile directe şi accesoriile la salariile directe, precum şi alte categorii de cheltuieli care, conform specificului unității respective, pot fi trecute în categoria cheltuielilor directe (amortizarea utilajelor) se înregistrează în cursul lunii în debitul contului 921 „Cheltuielile activității de bază” care se desfăşoară în analitic, după caz;
- dacă producția se manifestă numai la nivelul secțiilor auxiliare, atunci colectarea cheltuielilor directe se va realiza cu ajutorul contului 922 „Cheltuielile activității auxiliare”;
- cheltuielile indirecte se înregistrează separat cu ajutorul conturilor 923 „Cheltuieli indirecte de producție” în cazul cheltuielilor de natura celor cu întreținerea şi funcționarea utilajelor şi a celor generale ale secției şi 924 „Cheltuieli generale de administrație”, desfăşurat la fel, pe tipuri de cheltuieli, potrivit naturii lor;
- la sfârşitul perioadei de gestiune, cheltuielile colectate în conturile 923 şi 924 se vor repartiza direct asupra contului 921 fără calcul de repartizare. La sfârşitul lunii, atât cheltuielile directe, cât şi cele indirecte repartizate asupra celor directe, adică toate sumele colectate în debitul contului 921, se vor însuma obținându-se costul efectiv.

Metoda de contabilitate de gestiune şi calculul costurilor pe faze de fabricație

Această metodă se numeşte astfel pentru că evidența cheltuielilor de producție se ține pe anumite complexe de operații care caracterizează etape distincte de fabricație sau faze de producție încheiate.

Aplicarea acestei metode cere ca planificarea şi evidențierea cheltuielilor de producție să se facă pe articole de calcul, pe grupe de produse şi pe fazele sau etapele succesive de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic al produsului.

Calculul costului se face în primul rând pe faze şi apoi pe produse finite, şi anume:

$$\text{C al fazei I} = \frac{chd_1 + chind_1}{Q_1}$$

$$\text{C al fazei II} = C_1 + \frac{chd_2 + chind_2}{Q_2}$$

în care chd_1 sunt cheltuieli directe ale fazei I, $chind_1$ sunt cheltuieli indirecte ale fazei I, Q_1 este producția fazei I, Q_2 producția fazei a doua şi aşa mai departe până la ultima fază a procesului de producție. Calculația se face mai întâi pe faze şi apoi pe produse.

Dacă în procesul de producție a rămas şi producția neterminată, valoarea acesteia se scade din totalul cheltuielilor fazei unde ea s-a constatat.

Metoda se foloseşte în producția de masă în care produsul finit se obține în condițiile unui proces de producție omogen, care se desfăşoară pe faze sau pe etape succesive de prelucrare.

Calculul costurilor potrivit metodei pe faze se utilizează în întreprinderile cu producție de masă. Producția de masă se caracterizează prin fabricația unor cantități mari de produse care au stabilitate în ceea ce priveşte nomenclatura şi care se obțin în cadrul unor etape succesive de prelucrare a unuia sau mai multor materiale inițiale.

Aşa ar fi, spre exemplu: producția unităților de exploatare carboniferă şi a diferitelor minereuri, producția schelelor de țiței şi gaze, producția rafinăriilor de petrol, producția centralelor termo-electrice, producția întreprinderilor siderurgice, producția întreprinderilor petrochimice, producția fabricilor de ciment, a celor de geamuri, textile, a fabricilor de zahăr şi uleiuri, producția fabricilor de bere, de celuloză şi hârtie, producția alimentară.

Bazându-se pe conceptul costurilor integrale, metoda de calculație pe faze implică desfăşurarea lucrărilor privind determinarea acestora potrivit schemei de principiu specifice metodelor de calculație de tip absorbant.

Deşi în principiu parcurgerea etapelor în cauză comportă folosirea procedeelor cu valabilitate generală în calculație, totuşi aplicarea metodei pe faze la condițiile concrete din întreprinderile cu producție de masă presupune găsirea unor soluții de rezolvare echitabilă pentru o serie de probleme importante, din care:

- stabilirea fazelor de calculație a costurilor;
- reflectarea costului semifabricatelor interne pe faze de calculație;
- repartizarea cheltuielilor de producție între două sau mai multe produse obținute din aceeaşi fază.

Metoda de contabilitate de gestiune şi calculație pe baza costului normativ[2].

Această metodă se caracterizează prin calcularea cu anticipație a cheltuielilor de producție pe baza normelor în vigoare folosite în întreprindere, elaborându-se aşa-numitele calculații normative. Se urmăresc apoi zilnic sau la perioade scurte abaterile cheltuielilor efective de producție de la cheltuielile normative, precum şi modificările de norme. În felul acesta se stabilesc operativ toate cheltuielile de producție, se scot în relief cheltuielile neeconomicoase şi pierderile ivite în procesul de producție, locul de muncă, cauzele şi persoanele care le-au provocat, precum şi influența acestora asupra îndeplinirii planului costurilor de producție.

Costul efectiv (C_{ef}) va fi dat de costul normat (Cn) influențat cu modificările de norme din cursul perioadei (Mn) şi cu abaterile de la norme (An):

$C_{ef} = Cn + Mn + An$

În cazul metodei costului normal cele mai multe probleme, în calculație, le pun costurile comune şi îndeosebi cele fixe, de structură, ale perioadei. Dacă mărimea

[2] Dumitru Rusu, “Bazele contabilității” Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1977, pag. 161.

costurilor directe este uşor sensibilă şi uşor de urmărit în orice metodă de calcul efectiv, cele comune creează probleme: de mărime, de comportament, de repartizare.

De aceea, în îmbunătăţirea calculaţiei, atenţia s-a concentrat asupra acestor categorii de costuri. Prin maniera nouă de tratare a costurilor comune s-a ajuns la metoda costului normal. Metoda constă în utilizarea unor cote medii de costuri comune efective pentru repartizarea pe produse a costurilor comune, cote stabilite pe o perioadă mai lungă de timp, în care întreprinderea a avut o activitate normală.

Folosind aceste mărimi medii, în repartizare, se poate ajunge în situaţia ca totalul costurilor comune efective Cc_1) să fie mai mic sau mai mare decât costurile comune normale (C_n) repartizate asupra produselor.

Abaterile, faţă de costurile normale ca mărime maximă raţională, afectează rezultatele financiare anuale ale întreprinderii şi nu costul produselor. Valorile medii care se folosesc pot fi:

a) valorile medii statice, fiind calculate prin raportarea sumei costurilor mai multor perioade la numărul total al unităţilor de referinţă, din perioadele respective:

$$c_{cn} = \frac{\sum_{i=1}^{n} C_{c_{e_i}}}{\sum_{i=1}^{n} m_{r_i}}$$

unde c_{cn} = valoarea medie a costului comun normal; $C_c{}^{e_i}$ = costul comun total efectiv al perioadei i; m^{r_i} = mărimea de referinţă a perioadei i.

Dacă totalul (suma costurilor comune ale unui loc a fost de 324.000 u.m. pe 6 luni, cu un număr total de ore de 60.000, rezultă un cost normal pe oră de 5,4 u.m., iar mediu lunar de 9.000 u.m.

Dar, cum valoarea medie nu ia în considerare influenţa unor factori, ci exprimă o valoare, la un moment dat, în perioada următoare, prin folosire, se ajunge la abateri.

b) valorile medii actualizate sunt mărimi simple, corectate cu influenţa unor factori care se menţin şi în viitor sau cu influenţa unor factori ce vor acţiona în viitor: modificarea salariilor, tehnologiilor, organizării, preţurilor ş.a.

În mod deosebit, se introduce obligaţia evidenţierii, calculării influenţei modificării gradului de încărcare a locului respectiv generator de costuri.

c) calculaţia flexibilă a costului normal se bazează pe costuri medii orare, adaptabile la variaţiile anumitor factori de influenţă. Între factorii de influenţă, cel mai relevant se apreciază ca fiind gradul de încărcare a capacităţii de producţie a unui loc generator de costuri. Această variantă separă abaterile totale de la costul normal în abateri datorate gradului de încărcare şi abateri datorate altor factori.

În acest scop, costurile totale comune se cer grupate în costuri proporţionale şi costuri fixe, iar pentru determinarea unor cote de costuri comune normale flexibile, se folosesc valorile medii actualizate, considerate norme interne, specifice locului, sau cifre orientative. Ele sunt determinate prin procedee ştiinţifice, pe baza condiţiilor activităţii viitoare, care vor influenţa nivelul costurilor.

Metode moderne de contabilitate de gestiune şi calculaţie a costurilor (evoluate)

Metoda costurilor standard (standard cost)[3]

Bazele acestei metode au fost puse de G. Harrisson în S.U.A. încă din 1919. Standard-costul – spune M. H. Jebrak – reprezintă un sistem de comparare a preţului de cost real şi comercial cu standardul preţului de cost comercial dinainte stabilit, precum şi un sistem de analiză a cauzelor de pe urma cărora s-a format diferenţa dintre standard şi încasările efective din vânzare.

Prin această metodă se stabilesc cu anticipaţie cheltuielile directe de producţie (materii prime directe, retribuţii directe etc.) pe baza documentaţiei tehnice şi a condiţiilor impuse de procesul de fabricaţie, denumite standarde, iar pentru cheltuielile indirecte, cheltuielile secţiilor de producţie, cheltuielile generale ale întreprinderii şi de desfacere se stabilesc „bugete de cheltuieli”, servind ca etaloane de măsură sau de comparaţie cu cheltuielile de producţie efective.

Metoda de contabilitate de gestiune şi calculaţie a costurilor prin metoda costurilor directe (direct-costing)

O altă metodă care a căpătat extindere pe scară tot mai largă în domeniul contabilităţii costurilor este metoda costurilor directe (direct-costing), denumită şi metoda costurilor marginale sau a costurilor variabile. Această metodă a fost creată de Jonsthon N. Harris şi G. Charter Harrisson şi a fost aplicată pentru prima dată în 1934 tot în S.U.A.[4]

La baza metodei stă principiul separării cheltuielilor variabile de cele relativ constante. Adică numai cheltuielile variabile compun costul produselor, întrucât numai acestea sunt ocazionate de fabricarea produselor, în timp ce cheltuielile relativ constante sunt considerate cheltuieli ale perioadei indiferent de produsele executate şi, în consecinţă, nu se includ în costurile de producţie, ci se trec la beneficii şi pierderi. Autorii consideră apariţia cheltuielilor relativ constante în costuri ca o denaturare a acestei categorii economice, mai ales pentru faptul că ele se includ folosind criterii convenţionale de repartizare.

Din categoria cheltuielilor cu caracter variabil în funcţie de volumul producţiei sau al desfacerii fac parte atât cheltuielile directe (materii prime directe, retribuţii directe, contribuţii asupra retribuirii directe, abur, apă, energie electrică pentru procesele tehnologice, cheltuieli de desfacere cu caracter variabil), precum şi cheltuielile indirecte variabile (combustibilul pentru încălzit, întreţinerea utilajelor etc.).

Din categoria cheltuielilor relativ constante (fixe), uneori numite cheltuieli de structură sau ale perioadei, care nu se schimbă în raport cu volumul producţiei, fac parte retribuţiile conducerii, amortizarea, chiriile şi altele asemănătoare.

Separarea cheltuielilor constante (fixe) de cele variabile şi repartizarea lor la beneficii şi pierderi, pe de o parte, permite o analiză substanţială asupra costurilor variabile care reflectă modul de desfăşurare a procesului de producţie, reprezentând deci costul real al fiecărui produs, şi, pe de altă parte, oferă cunoaşterea cheltuielilor constante în vederea reducerii lor pentru asigurarea rentabilităţii întreprinderii.

Aşadar, metoda costurilor directe are la bază ideea cunoaşterii şi analizei rentabilităţii totale a nivelului rezultatelor globale şi nu pe aceea a costului complet,

---

[3] Dumitru Rusu, op. cit. pag. 162
[4] Dumitru Rusu, op. cit. pag. 165.

punând deci pe primul plan determinarea contribuției la beneficiu a fiecărui produs, contribuție care este rezultatul diferenței dintre prețul de vânzare şi costurile variabile.

Metoda de contabilitate de gestiune şi calculație a costurilor prin metoda THM (Tarif-oră-maşină)

Se aplică în organizații economice cu un înalt grad de mecanizare, automatizare. Metoda urmăreşte să determine costul prelucrării, pe baza costului unei ore de funcționare a maşinii, instalației de pe fluxul de fabricație, *ca un cost parțial la care trebuie adiționat costul materiilor prime şi materialelor directe, rezultând costul pe unitatea de produs.*

Metoda aduce noul şi în modul de repartizare a costurilor indirecte pe baza unor criterii diferite, încercând o legătură de cauzalitate între costul ce se repartizează şi mărimea de referință aleasă.

Unitatea fundamentală, în cadrul metodei, este maşina, grupul de maşini pentru care se stabileşte tariful orar de funcționare, ca sumă a costurilor necesare funcționării, timp de o oră. Din structura tarifului nu face parte costul cu materiile şi materialele directe.

Aplicarea metodei THM (sau cost-oră-producție), ca metodă de planificare şi evidență a costurilor, necesită parcurgerea mai multor etape:

1. O primă etapă se referă la *stabilirea centrelor de producție*, prin centru înțelegându-se o maşină, un grup de maşini, un utilaj, un loc de muncă , o instalație care pot fi reunite după criterii de dimensionare identice sau care să nu prezinte variații exagerate. Adică în cadrul denumirii generice strunguri, pot fi organizate mai multe centre. De exemplu, dacă există două strunguri – unul Carusel şi unul revolver – este evident că vom construi două centre.

Gruparea în centre nu implică reamplasarea maşinilor, utilajelor, instalațiilor. Noțiunea de centru este, în cazul metodei, atât teoretică, cât şi practică. De exemplu, sub acoperişul aceleiaşi hale (secții), putem întâlni mai multe centre, grupate după criterii diferite.

Centrele, determinate după criteriile amintite, se evidențiază în documentul „Nomenclatorul centrelor de producție”, cu date individualizate pe centre, necesare calculației, ca: numărul de maşini al centrului, puterea, valoarea, suprafața ocupată, fond de timp de lucru, producția programată în ore (care constituie baza determinării costului orar de prelucrare), tariful – orar al maşinii.

2. O a doua etapă cuprinde *lucrările de determinare a structurii efectivelor de personal şi a capacității de producție ale fiecărui centru de producție.* Deci, se determină numărul de muncitori pe centru, orele de lucru ale acestuia şi retribuția orară pe centru, în funcție de fondul de timp disponibil al centrului.

În cadrul etapei se determină efectivul unitar standard de muncitori de către organizarea muncii. Dacă un muncitor deserveşte două maşini, el va intra în calculul efectivului unitar cu 1/2.

Cu ajutorul efectivului unitar, al numărului de maşini din centru şi a retribuției medii a muncitorilor se determină retribuția orară directă pe centru (care, împărțită la numărul de ore-maşină, dă rezultatul retribuției medii orare a efectivului standard al centrului respectiv).

Tot în cadrul acestei etape se determină:

- numărul maxim anual de ore pe centru (după regulile studiate);

- numărul anual de ore disponibile pe centru, care exprimă capacitatea de producție a centrului şi care se determină pe baza numărului maxim de ore din care se scad orele de concedii ale muncitorilor, pauzele zilnice, alte întreruperi standard.

Prin compararea producției, programată pe fiecare centru, exprimată în ore, cu numărul de ore disponibile ale centrului, rezultă excedentul sau deficitul de capacitate în ore.

Situația structurii efectivelor (S.S.E.) cuprinde informații privind efectivele, salariile directe pe centre, fondul de timp maxim disponibil, fondul de timp disponibil al centrelor, producția programată pe centre exprimată în ore, diferențele de capacitate pe centre, transferări între centre, valoarea timpului neutilizat pe centre, salariile pentru muncitorii auxiliari ai tuturor centrelor.

3. O a treia etapă constă în *elaborarea bugetului operațional (B.O.)*. Bugetul operațional cuprinde toate costurile comune (indirecte) privind fabricația, administrarea şi desfacerea. Nu sunt incluse în B.O. costurile cu manopera directă a centrelor, stabilită prin S.S.E. şi cu materiile directe.

Structura bugetului operațional este una flexibilă, potrivit specificului întreprinderii şi a criteriilor luate în considerare pentru repartizarea costurilor indirecte pe centre de producție.

Bugetul operațional cuprinde costurile grupate pe destinații şi feluri pentru analiza utilizării capacităților, şi o grupare în fixe şi variabile, la diferite nivele ale gradului de utilizare a capacității întreprinderii.

Pentru exercițiul viitor, bugetul operațional se întocmeşte pe baza realizărilor anului precedent cu corecțiile ce se impun pentru anul de plan.

4. A patra etapă cuprinde *lucrările de repartizare a costurilor din bugetul operațional pe centre.* În acest scop se întocmeşte „Foaia de repartizare a costurilor" (F.R.C.) pe baza documentelor etapelor anterioare.

Felurile de costuri din bugetul operațional se repartizează pe centre după criterii diferite:

- costul cu spațiul productiv – după suprafața ocupată de utilajele centrului de producție;
- costul cu energia electrică în scopuri motrice – după mărimea puterii instalate, înmulțită cu numărul de ore de funcționare;
- costul cu energia pentru iluminat – după puterea consumatorilor înmulțită cu numărul de ore iluminat;
- costul cu amortizarea utilajelor, întreținerea şi reparațiile – după valoarea utilajelor;
- contribuția la asigurări sociale poate fi tratată diferit;
- o parte aferentă salariilor directe;
- o altă parte, repartizată pe centre, în funcție de totalul salariilor acestora.

5. Ultima etapă – a cincea – se referă la *lucrări legate de determinarea tarifului-oră-maşină* al fiecărui centru de producție. În această etapă se elaborează „Tabloul rezumativ" (T.R.) pe baza „Foii de repartizare a costurilor" (sau Colii de repartizare a costurilor) pe centre de producție sau Tabloul de repartizare.

Cunoscând tariful-oră-maşină şi itinerarul produsului, se determină costul prelucrării pe produs, la care, adăugând costul cu materiile şi materialele directe, se obține costul produsului.

Raportând costul produsului (cost absorbant) la cantitatea de produs, se obține costul unitar al produsului (antecalculat / planificat şi postcalculat / efectiv).

Metoda prezintă o serie de avantaje față de metodele clasice:

- urmăreşte o mai bună folosire a maşinilor, utilajelor, instalațiilor prin aducerea în prim plan a modului de utilizare a capacităților de producție;
- permite stabilirea acelor maşini, utilaje insuficient încărcate sau cu rentabilitate scăzută;
- asigură folosirea integrală a timpului normat;
- mobilizează capacitățile intelectuale ale omului în găsirea soluțiilor de folosire rațională a maşinilor şi utilajelor, reducerea costurilor de funcționare a lor, şi, prin aceasta, reducerea costului produselor;
- asigură o folosire mai bună a forței de muncă;
- permite o repartizare judicioasă a lucrărilor pe maşini, utilaje şi a costurilor indirecte, asigurând o fundamentare realistă a costurilor şi prețurilor produselor;
- asigură stabilirea abaterilor de la costurile planificate cu ajutorul T.H.M. ca etalon de comparație;
- creează condiții pentru determinarea rentabilității maşinilor şi centrelor de producție, fapt ce permite o lansare judicioasă a fabricației.

Metoda are şi dezavantaje: nu poate fi folosită în condițiile producției de îmbinare decât prin informatizare. Prelucrarea manuală devine ineficientă, inoperantă. Tratarea costurilor de vânzare ca fiind element structural al tarifului-orar este contestabilă, deoarece cu greu putem să ne imaginăm legătura directă dintre diferitele cheltuieli şi costuri ale comercializării produselor şi timpul de funcționare al centrelor prin care trece (sau nu) produsul respectiv.

Se consideră că metoda nu are în vedere un cost important şi cu pondere în unele ramuri şi subramuri: materiile şi materialele directe. Dar se poate ca, pentru costul cu materiile şi materialele să folosim regulile impuse de metoda normativă sau metoda standard cost.

Metoda de contabilitate de gestiune şi calculație a costului prin metoda PERT (Pert-Costing)

În ultimii ani, pentru planificarea şi urmărirea realizării unor lucrări complexe se folosesc metode noi, cu reprezentare grafică, bazate pe teoria matematică a grafurilor şi care poartă denumiri diverse, ca C.P.M. (critical perth method), sau PERT (în traducere: „tehnica evaluării şi controlului programelor”).

Metoda PERT a fost elaborată în 1957 în S.U.A. şi a fost aplicată în construcția întreprinderilor chimice, iar în 1958 a fost utilizată în construcția rachetelor „Polaris”.

Rezultatele obținute prin aplicarea metodei PERT, concretizate în special în scurtarea termenelor de realizare şi punerea în funcțiune a lucrărilor, au determinat răspândirea acesteia în întreaga lume şi extinderea aplicării ei în diferite domenii de activitate.

La început, principalul obiectiv al metodei a fost controlul termenelor de execuţie. Ulterior, sfera sa de aplicare a fost extinsă şi asupra folosirii raționale a resurselor materiale şi băneşti şi optimizării costurilor.

Ca urmare, metoda PERT a căpătat denumiri diferite, ca PERT-timp, atunci când este vorba de urmărirea scurtării termenelor de execuţie, şi PERT-cost, pentru urmărirea atât a timpului de execuţie, cât şi a costului produselor.

Principiile metodei PERT se bazează pe detalierea fiecărei faze din cadrul proceselor de lucru ale produsului, adică se porneşte de la ideea că orice lucrare complexă se poate descompune într-o serie de operații simple, elementare, numite în cercetarea operațională *activități*, care implică o durată şi un consum de materiale şi manoperă.

Aceste activități – operații se evidențiază în grafice sub formă de rețea, fiecare activitate fiind reprezentată de un simbol acordat pe baza unei clasificații zecimale, în funcție de gradul de detaliere a activităților.

Metoda Pert-Cost asociază costului unui program cu timpul de execuție / realizare a programului. Fabricarea produselor, lucrărilor, serviciilor se realizează în spațiu şi timp.

În spațiul locurilor succesive de fabricație, de realizare a operațiilor şi în timp, adică procesul stocării din momentul lansării fabricației până în momentul recepționării produsului finit.

Operațiile, în succesiunea lor, necesită angajarea de costuri materiale, muncă vie şi care se determină pe baza Tehnicii analizării şi evaluării programului (PERT – Program Evaluation and Review aTechnique).

Pentru a găsi succesiunea optimă a executării lucrărilor şi a alocării optime a resurselor, metoda foloseşte teoria grafelor cu ajutorul cărora se determină drumul critic.

i. Metode actuale de contabilitate de gestiune şi calculație a costurilor (evoluate, modernizate)

Metoda ABC (Activity Based Costing – costul activității de bază)[5]

Calculația costurilor pe activități (activity-based costing – ABC) este o metodă de abordare a repartizării cheltuielilor, prin care se identifică principalele activități operaționale, se clasifică toate cheltuielile pe activități, se reduc sau se elimină activitățile negeneratoare de valoare şi se repartizează cheltuielile utilizând ca bază activitatea care le generează.

Inițial, metoda Activity Based Costing (ABC) a apărut în S.U.A. la sfârşitul anilor ’80 ca rezultat al unei munci depuse de către grupul „Consorțiului Internațional pentru Prelucrare Avansată” (C.A.M.I.). Contextul apariției şi necesitatea metodei ABC pot fi explicate prin următoarele elemente:

- creşterea costurilor indirecte în majoritatea sectoarelor economiei, atât ca valoare absolută, cât şi ca valoare relativă;
- schimbarea naturii costurilor indirecte. Ponderea costurilor indirecte în totalul costurilor a crescut, fiind datorată complexității, diversității gamei sortimentale şi calității produselor, în detrimentul costurilor variabile, legate de volumul producției;

[5] Prelucrare după Corina Graziella Dumitru şi Corina Ioanăş, “Contabilitatea de gestiune şi evaluarea performanțelor”, Editura Universitară, Bucureşti, 2005, pag. 345.

- evoluția manoperei directe. Proporția costului manoperei directe în costul total a fost redusă în mod constant. Acest lucru este evident şi se poate observa insuficiența utilizării unitare în alocarea costurilor indirecte.

Metoda ABC este motivată de credința potrivit căreia informațiile contabile tradiționale nu sunt folositoare managerilor, care sunt interesați în evaluarea eficacității deciziilor resurselor alocate în întreprinderile lor. Această informație tradițională este angrenată în schimbul satisfacerii auditorilor sau altor persoane externe care sunt interesați de evidența financiar-contabilă.

Premisele organizării contabilității de gestiune şi calculației costurilor prin metoda ABC (Activity Based Costing)

În vederea garantării modului de organizare eficient al contabilității de gestiune şi a calculației costurilor prin metoda ABC s-au avut în vedere următoarele premise:

1. Adoptarea metodei de calculația costurilor pe activități (ABC). În alegerea metodei ABC s-au avut în vedere factorii de organizare ai contabilității de gestiune şi calculației costurilor, precum: mărimea întreprinderii, utilizarea tehnologiei, numărul produselor, semnificația costurilor indirecte şi competiția. Implementarea metodei de calculația costurilor pe activități în industria textiă se realizează în concordanță cu anumite cerințe legate de factorii sus amintiți şi presupune:

- stabilirea proceselor, a activităților şi operațiilor conform specificului organizării transversale a întreprinderii;
- stabilirea unităților de măsură sau a inductorilor de costuri (cost drivers) aferente obiectelor calculației costurilor, specifice industriei confecțiilor textile;
- adoptarea şi îmbunătățirea sistemului documentelor justificative potrivit specificului metodei ABC. În cadrul acesteia se vor include şi documentele justificative ce vizează înregistrarea producției, a costurilor, a abaterilor de costurile antecalculate, respectiv analiza indicatorilor de pilotaj şi a tablourilor de bord.

2. Stabilirea intervalului de timp aferent desfăşurării operațiilor economico-financiare şi determinării costurilor. Pentru a nu denatura costurile în cadurl exercițiului se păstrează perioada de gestiune aleasă în antecalculație şi în postcalculație. Astfel, potrivit specificului industriei confecțiilor textile, perioada de gestiune aleasă se raportează la lună sau la semestru, dar cu unele excepții şi anual. În cazul raportărilor periodice (lunar), conducerea şi serviciile funcționale ale întreprinderii trebuie să ia în considerare unele aspecte ce vizează:

- mijloacele tehnice şi personalul alocat în vederea realizării acestor activități; dacă ținem cont de specificul metodei ABC, acest lucru nu constituie un impediment pentru serviciile funcționale ale întreprinderii, iar resursele umane sunt bine delimitate;
- determinarea cu justețe a producției şi a costurilor producției obținute; metoda ABC se remarcă în special prin acest aspect, al corectitudinii determinării costurilor;
- organizarea controlului operativ şi post-operativ; posibilitățile oferite de metoda ABC în acest sens vin să completeze precedentele aspecte menționate;
- informarea diferitelor categorii de utilizatori ai întreprinderii; metoda ABC oferă o cantitate imensă de informații necesare tuturor categoriilor de utilizatori (conducere, servicii funcționale, alte servicii) fiind utilizate pentru analiză şi raportare.

3. Alegerea personalului competent în vederea executării lucrărilor specifice contabilității de gestiune şi calculației costurilor. În cazul metodei ABC fiecare serviciu funcțional sau departament are un reprezentant. Elaborarea lucrărilor de antecalculație cât şi de postcalculație se realizează la nivel de serviciu funcțional, iar astfel responsabilitatea privind întocmirea şi asumarea răspunderii revine în speță doar departamentului respectiv. Toate bugetele sunt colectate apoi de către compartimentul de contabilitate al întreprinderii şi supuse aprobării de către conducerea instituției respective.

4. Planificarea în timp a lucrărilor specifice contabilității de gestiune şi calculației costurilor. Acest aspect este strâns legat de precedentul, iar modalitatea de vizionare privind gradul de îndeplinire al sarcinilor asumate de departamente se realizează cu ajutorul graficelor sau al situațiilor tabelare, ele putând îmbrăca forme diferite, funcție de cerințele conducerii întreprinderii.

5. Alegerea modului de prelucrare al informațiilor obținute din contabilitatea de gestiune. Datorită faptului că metoda ABC presupune un volum imens al introducerii şi prelucrărilor datelor, este necesară procesarea acestora cu ajutorul unor programe informatice performante, ce rulează pe platforme dotate cu calculatoare performante, ce rulează pe platforme dotate cu calculatoare performante. Aici intervine şi avantajul prelucrării datelor în rețea, fie ea de tip intranet sau internet.

Procese şi activități. Rolul acestora în contabilitatea de gestiune şi calculație a costurilor

<u>Procesele</u> reprezintă o grupare de două sau mai multe activități participante la un obiectiv comun, unite fiind între ele prin aceleaşi tipuri de fluxuri (materiale şi/sau informații), ca şi în cazul familiei de procese. Procesul furnizează un produs sau o prestație internă sau externă. Toate activitățile cuprinse în cadrul unui proces se înlănțuie în mod logic. Ținând cont de formarea „output”-ului procesului, se procedează la sortarea activităților pornind de la cele situate în amonte spre cele din aval (de exemplu: definirea politicii de achiziție, comercializare în cantități mari etc.).

<u>Activitatea</u> reprezintă o grupare de două sau mai multe operații participante la un obiectiv comun. Dacă ținem cont de modul de derulare al activităților raportate la perioada de gestiune, putem identifica trei tipuri de activități:

1. activități antemergătoare producției – aici se pot include acele activități care vizează planificarea producției, proiectarea şi dezvoltarea produselor;
2. activități suport (de asistare) – aici se pot include activități ce ocazionează existența obiectelor costurilor (produse, lucrări executate, servicii prestate) legate în mod nemijlocit de contribuția la reuşita pe ansamblu a activităților principale (de exemplu: livrarea comenzilor clienților în termenul prevăzut prin contract, emiterea facturilor pentru expedierea produselor etc.);
3. activități curente – aici se pot include toate activitățile logistice necesare asigurării continuității activității pe ansamblu a întreprinderii.

Operația reprezintă baza analizei acțiunilor personalului angajat în realizarea acestora (de exemplu: vizitarea saloanelor de prezentare, stabilirea de contracte etc.). Operația reclamă participarea obligatorie la o activitate.

În desfăşurarea procesului tehnologic de execuție se are în vedere ca fiecare operație să fie executată în timp limitat.

Comensurarea cantitativă a volumului producției obținute se realizează cu ajutorul unităților de calculație, care îmbracă două forme: fizică şi convențională. În industria textilă se utilizează ambele unități de calculație. În cadrul unităților de calculație fizice sunt cuprinse: unitățile de măsură tehnice, precum metrul, metrul pătrat, completul, bucata, perechea etc. În categoria unităților de calculație convenționale pot fi menționate atât forma unităților de timp (număr ore fabricate, număr ore testare, număr ore prelucrare, număr ore executare, număr ore întreținere), cât şi forma referențială (număr loturi lansate, număr contacte lunare, număr foi centralizatoare, număr antecalculații, număr contacte investiții, număr colaborări etc.).

Conform metodei ABC retratarea datelor în vederea înregistrării lor în contabilitatea managerială se realizează astfel:

- identificarea proceselor în cadrul întreprinderii: procesul de aprovizionare, programul de asigurare a calității, programul de producție, procesul de comercializare, procesul de expediere;
- identificarea principalelor activități în cadrul proceselor.

Organizarea calculației costurilor pe activități presupune parcurgerea următoarelor etape:

1. Analiza activităților şi stabilirea ierarhiei proceselor

Această primă etapă are în componența sa mai multe subetape, după cum urmează:

Definirea proiectului ABC:

Un proiect de grup este constituit din toți responsabilii serviciului funcțional, astfel că şeful de proiect scoate la suprafață decupajul pe activități posibile de realizat. Responsabilii serviciului funcțional pot înțelege indicatorii de pilotaj sau structura costurilor după propria lor logică.

Stabilirea listei preliminare a activităților:

Se poate efectua în una din următoarele modalități:

- formarea unui grup de proiect pe baza obiectivelor şi conceptelor metodei ABC/ABM;
- conversații individuale cu directorii de departamente ai întreprinderii;
- reuniuni colective (sunt indispensabile, căci munca într-un grup de persoane aparținând mai multor servicii funcționale contribuie la o mai bună înțelegere a ideii de activitate transversală şi de procese);

Se mai pot utiliza, de asemenea, pentru analiza şi stabilirea listei activităților: chestionări şi interviuri, consemnarea acestora de către salariații întreprinderii, analiza documentară. Proiectul ABC şi personalul întreprinderii pot contribui la stabilirea listei preliminare a activităților.

Validarea listei activităților:

Prezintă două obiective majore:

- asigurarea că fiecare activitate este semnificativă şi reprezentativă pentru ceea ce urmează a se realiza, fie creează o valoare pentru client, fie nu consumă foarte multe resurse;
- asigurarea că numărul activităților nu este prea mare şi prea costisitor volumul de muncă depus la elaborarea şi colectarea datelor pe activitate. Astfel, putem avea în vedere următoarele aspecte ce nu trebuie neglijate:
  - un serviciu funcțional nu poate descrie mai mult de trei până la opt activități;
  - o listă nu poate depăşi 50 de activități, pentru a fi utilizate întotdeauna, în cadrul grilei de calcul a costurilor de producție;
  - activitățile care consumă mai puțin de 1% din resurse trebuie regrupate în cadrul altora.

Identificarea operațiilor fiecărei activități

Pentru fiecare activitate, un număr cert de informații sunt colectate în vederea obținerii tuturor necesităților ce revin aplicării metodei ABC. Activitățile se axează pe colectarea unor informații cu privire la: modul lor de definire, la furnizor, client şi resursele consumate.

Regruparea activităților

Regruparea activităților se poate face datorită mai multor motive. Certitudinile sunt pur formale. De exemplu, nu trebuie să avem o listă de activități prea lungă deoarece liniile grilei de cost de producție sunt reduse. Se regrupează atunci toate activitățile, deoarece legătura cu produsul este respinsă sau pentru că acelaşi inductor al activității fusese deja ales. Cu alte cuvinte, avem trei modalități de regrupare a activităților: în procese, în activități directe sau în familii de activități.

Regruparea activității în procese:

Trebuie să ținem cont că activitățile care sunt orientate după acelaşi obiectiv se înlănțuie unele de altele.

Regruparea activității indirecte în activități directe

Această regrupare are legătură în particular cu funcțiile-suport ale întreprinderii pentru care conexiunea cu produsul sau cu un alt obiectiv al costului nu este întotdeauna evident. Activitățile directe pot fi afectate fără dificultate la nivelul costului de producție. În schimb, activitățile suport pot – după caz – să primească activitățile trecute ca directe, căci este imposibil de identificat care este clientela care le consumă sau pot fi afectate direct obiectivelor costului.

Regruparea activității în familii de activități

Modalitatea de simplicare constituie motivul de regrupare a activităților în familii de activități. Toate aceste regrupări vizează supunerea listei activităților utilizatorilor cărora le sunt utile. Acestea vizează în principale:

- evitarea unui sistem prea complex de utilizat sau de măsurare zilnică;
- facilitarea apropierii şi utilizării ce revin conducătorilor de departamente şi serviciilor departamentale;

- obținerea unei modelări în activități care sunt optime şi obținerea unui echilibru între costul de mentenanță a informației şi utilitatea prețului de decizie şi pilotaj.

Construirea structurilor cantitative

În vederea realizării planificării cantităților aferente activităților este necesar să luăm în calcul o perioadă de plan mai mare de un an pentru a nu perturba eventualele restricții datorate folosirii unor perioade mai scurte de timp. Mai întâi se realizează planificarea cantităților aferente activităților suport (parțiale), care reprezintă, de fapt, etalonul de măsură pentru capacitatea şi volumul realizărilor centrelor de costuri. Se poate alege unul dintre cele două procedee posibile, şi anume:

- planificarea orientată pe capacitate. Prima dată se identifică ce pondere din capacitatea totală a unui loc de costuri este ocupată de respectivul proces parțial. Dacă această valoare este divizată la capacitatea necesară unei singure desfăşurări a procesului parțial, se obține volumul ce se poate realiza cu privire la procesul parțial analizat.
- în cazul planificării în condiții restrictive, la stabilirea cantităților de proces planificate nu se pleacă de la capacități maxime, normale sau optime, ci în cele mai multe cazuri factorul restrictiv îl reprezintă planul de desfacere. Cantitățile de proces planificate se stabilesc atunci în raport cu aceste elemente restrictive.

3. Determinarea costului de producție

Determinarea costului de producție presupune să plecăm de la un număr sigur de informații financiare, dar şi informații asupra produselor şi clienților. Aplicarea operațională a metodei ABC sub aspectul costului de producție nu va scăpa de la această regulă. Principiul metodei ABC este următorul: produsele consumă activități, care – la rândul lor – consumă resurse, iar resursele sunt însumate, căci ele formează un cost. Derularea metodei ABC presupune parcurgerea a trei subetape fundamentale care trebuie respectate, după cum urmează:

- identificarea resurselor consumate de activitățile interne;
- alocarea resurselor pe activități;
- identificarea activităților consumatoare (pe produse sau clienți).

Relație de calcul:

Cost de producție = Costuri directe + Cota costurilor indirecte alocate

Cota costurilor indirecte alocate se referă la acea parte din cheltuielile indirecte alocate asupra obiectului de costuri cu ajutorul procedeului alocării. Procedeul alocării presupune parcurgerea următoarelor etape:

- calculul coeficientului de alocare (K_A):

$$K_A = \frac{Ch_A}{\sum_{i=1}^{n} b_{a_i}}$$

unde: Ch_A = cheltuieli pe activități, b_a = bază de alocare, n = numărul obiectelor de calculat, i = obiect de calculație.

- determinarea cotei de cheltuieli aferente fiecărui purtător se realizează astfel:

Cota (Ch_A) = K_A x b_{ai}

Metoda ABM (Activity Basic Management - managementul activității de bază)[6]

[6] Corina Graziella Dumitru, op. cit. pag. 362.

Managementul pe activități se bazează pe un decupaj al întreprinderii pe activități similar celui definit prin metoda ABC. Pentru unii autori, managementul pe activități este perceput ca o dezvoltare, o îmbunătățire a metodei ABC, în schimb pentru alții, ABC-ul nu reprezintă decât un subprodus al managementului pe activități. Există şi o a treia categorie de autori cu o concepție diferită, şi anume în timp ce ABC nu reprezintă decât un instrument de calcul al costurilor, ABM ar trebui considerată ca o psihologie a managementului performanței.

Calculația costurilor de proces nu aduce noutăți privind analiza eficienței economice printr-o comparație de tip admisibil – efectiv. Există paralelisme față de calculația de plan a costurilor manageriale dacă pentru locurile de costuri primare ale acestei calculații (care nu țin de sectorul de producție), se utilizează mărimi de referință directe.

Noutatea ABM-ului constă în evidențierea costurilor produsului pe perioade lungi. Comparativ cu calculația tradițională a costurilor complete, modul de repartizare a costurilor comune indirecte în cadrul calculației costurilor de proces reprezintă un avantaj. Este însă îndoielnic dacă asemenea avantaje se mențin comparativ cu calculația costurilor de plan marginală sau cu calculațiile având la bază contribuțiile de acoperire (marja de rezultat).

Totuşi, în viitor (cel puțin pentru acele întreprinderi care nu dispun încă de o calculație de plan bazată pe costuri marginale sau o calculație a contribuțiilor la rezultat), în condițiile creşterii continue a ponderii costurilor fixe în ansamblul costurilor se va pune problema introducerii calculației costurilor de proces. În plus, o calculație a costurilor de proces poate fi implementată alături de o calculație a costurilor de plan, fără a afecta aplicarea acesteia în sectorul de producție. Îndeosebi la întreprinderile prestatoare de servicii precum băncile, casele de asigurări etc., calculația costurilor de proces poate aduce beneficii importante, având în vedre ponderea ridicată a costurilor comune – indirecte în ansamblul costurilor acestora.

În timp ce calculația costurilor prin metoda ABC permite **abandonul viziunii de „control al resurselor” în favoarea unei viziuni de „control al activităților**, metoda ABM apare ca o metodă de management al întreprinderii care trebuie să permită pilotajul strategic al organizației în scopul ameliorării performanței pe baza unui demers de progres continuu.

În viziunea ABM, întreprinderea apare ca o rețea de activități organizate în procese transversale care concură în totalitate la procesul de creare a valorii.

Ca atare, ABM este considerată un mijloc de pilotaj strategic, cel puțin din trei puncte de vedere:

1. O nouă viziune a produsului. Analiza strategică are în vedre cuplul „produs-piață”, cuplu care nu poate exista decât în măsura în care piața recunoaşte un produs. Pentru întreprindere această orientare spre piață are două consecințe:

a. încercarea de a optimiza cuplul „valoare-cost”; reducerea costurilor şi adăugarea lor la valoare;

b. perceperea costului într-o viziune de cost global, integrând în această categorie anumite costuri ce pot fi factori de diferențiere şi creatori de valoare pentru clienți, cum ar fi spre exemplu, costurile de utilizare sau de distrugere a bunurilor;

2. Întreprinderea este privită ca un ansamblu de procese: (*un ansamblu de activități legate între ele prin fluxuri de informații, care se combină pentru a furniza un produs material sau nematerial important şi bine definit).* Exemplu: procesul de

fabricație este ansamblul activităților ce concură la transformarea materiei prime în produs finit; sau procesele de vânzare combină ansamblul activităților necesare asigurării vânzării.

Depăşind decupajul pe funcţii sau pe domenii de responsabilitate, această descriere a proceselor are în vedere o viziune transversală a organizației, care devine pertinentă numai în măsura în care este legată de crearea valorii aşteptate, ca răspuns la nevoile clienților. Prin urmare, activitățile reprezintă legătura între valoare şi procese, fiind analizate în raport cu răspunsul la întrebarea „această activitate participă sau nu la realizarea valorii?” Această viziune se bazează pe noțiunea de linie de valoare adăugată ce permite interacțiunea activităților în căutarea performanței.

În pilotajul pe activități căutarea valorii ridică numeroase dificultăți:

- furnizarea unei prestații de către o activitate este întotdeauna anterioară creării valorii recunoscută de către client;
- anumite activități nu par să conducă la crearea valorii pentru clientul final, fiind totuşi indispensabile în procesul de creare a produsului;
- performanța nu poate fi judecată individual, ci numai în raport cu „utilitatea” activităților în procesul de creare a valorii finale.

3. Metodele de reducere a costurilor sunt organizate pe trei axe:

a. o restructurare a activităților care are ca scop eliminarea proceselor şi activităților fără valoare adăugată înainte de a raționaliza organizarea internă;

b. căutarea eficienței activităților restante, dar purtătoare de valoare adăugată prin studii concurențiale, sau benchmarking, studii care constau în căutarea performanței prin compararea sistematică cu starea de „mai bine” a concurenților sau partenerilor;

c. o acțiune de reducere a costurilor prin identificarea levierelor de acțiune. Reducerea consumului de resurse este o acțiune bazată pe costuri şi căutarea levierelor de acțiune care să permită diminuarea reală a resurselor consumate pentru aceeaşi cantitate de ieşiri, fără deteriorarea calității şi a termenelor.

Acest demers conduce la definirea mai multor noțiuni de inductori, şi anume:

- inductori de cost – cauza nivelului costului activității reprezintă levierul acțiunii care ar permite ameliorarea performanței;
- inductor de activitate – factor explicativ al nivelului de activitate. El va fi imputat costurilor activităților diferitelor produse;
- inductori de resurse – asimilați „cheilor de repartizare” pentru afectarea resurselor la activități.

Exemplu: Pentru o activitate de facturare, inductorul de resurse trebuie să permită afectarea unei părți din salariul responsabilului serviciului cu această activitate, inductorul de activitate va fi linia de facturare, iar inductorul de cost al activității depinde de varietatea produselor propuse şi de specificitatea clienților care comandă mai multe sau mai puține produse pe factură.

Numai o simplă acțiune asupra volumului inductorilor de costuri permite o reducere eficientă a resurselor consumate: reducerea numărului de linii de facturare asupra facturilor, precum şi mijloacele de reducere a acestor cauze. Astfel, performanța activității de facturare depinde de ameliorările aduse în amontele procesului şi obligă la o viziune transversală şi colectivă de analiză.

Prin noile rețele de activități pe care le creează, prin parametrii analizați în cadrul activităților, metoda ABM este comparabilă cu numeroase tehnici de management organizate în următoarea coerență de ansamblu:

- demersurile de re-inginerie devin mai puțin lizibile deoarece ABM furnizează o cheie pentru determinarea activităților ce cuprind valoarea adăugată;
- demersurile calității totale au nevoie de analiza disfuncționalităților şi găsirea punctelor critice pentru o linie de activitate în vederea cercetării cauzelor. Acestea au în vedere responsabilizarea serviciilor operaționale asupra calității prestațiilor privind obligativitatea integrării lor într-un demers intern client – furnizor;
- demersul just-in-time caută să elimine activitățile non-creatoare de valoarea adăugată din cadrul funcțiilor productive, cum ar fi: aşteptarea, stocajul etc. Metoda ABM, prin definirea pentru fiecare activitate a unor parametri de eficiență nemonetari, reordonează instrumentele de pilotaj şi de evaluare a performanțelor mai adaptate exigențelor actuale.
- demersul progresului continuu este îmbunătățit de metoda ABM prin sensibilizarea participanților la demersul colectiv de rezolvare a problemelor.

Metoda costurilor țintă (Target Costing)

Noțiunea, caracteristicile şi necesitatea metodei[7]

Metoda costurilor țintă se înscrie într-un demers managerial strategic al produselor, în cadrul căruia purtătorul de costuri este analizat pe toată durata ciclului său de viață şi în mod deosebit în faza sa de concepție.

În ceea ce priveşte matricea calculației costurilor-țintă, o reprezintă valoarea inginerească aşa cum a definit-o Lawrence Miles în lucrarea sa „Tehnici ale analizei şi ingineriei valorii" care remarcă: „fără determinarea costurilor implicate, deciziile nu vor ajunge şi nu vor putea ajunge vreodată să permită realizarea unei valori corespunzătoare". Deci, pentru a fi performanți, interesul nu poate fi limitat numai la producția de valori sub aspect tehnic şi funcțional, acestea trebuie să ia în considerare funcțiile produsului prin prisma costului implicat în condițiile unui preț dat.

Într-o accepție generală, aşa cum se degajă din lucrarea lui L. W. Crum – „Ingineria valorii" (traducere din limba engleză, Editura Tehnică, Bucureşti, 1976) – „ingineria valorii constă într-o serie de procedee sistematice, orientate către realizarea funcțiilor necesare cu un cost minim, fără a neglija calitatea, fiabilitatea, performanța şi livrarea".

Prin referință la ingineria valorii, Target-Costingul reprezintă un demers formalizat orientat spre analiza funcțională a raportului valoare-preț-beneficiu-cost.

Analizat ca un concept unitar şi închis al managementului prin costuri, Target-Costing se caracterizează prin estimarea valorilor ca funcții, prețurilor de vânzare, costurilor complete şi beneficiului pe ansamblul ciclului de viață al produsului.

Un asemenea management se menține pe parcursul întregului ciclu de viață al produsului; pune accentul deja în faza de dezvoltare – proiectare a produsului; se bazează şi foloseşte informația de prețuri dinspre piață şi pleacă de la informația de costuri orientate spre piață; se bazează pe o bugetare a funcțiilor produsului; baza de evaluare o reprezintă costurile complete.

[7] Corina Graziella Dumitru, op. cit., pag. 367.

Costurile-țintă se bazează pe regula potrivit căreia piața dictează prețurile de vânzare şi nu costurile întreprinderilor. Deci, pentru a construi rentabilitatea, trebuie mers de la preț la cost, în condițiile în care din prețul de vânzare trebuie decupată marja dorită pentru a reduce un cost-țintă. Totodată, deoarece piața nu este interesată de structura costurilor în partea lor fixă şi variabilă, sau în costuri individuale şi comune, este necesară acoperirea pe termen lung a tuturor costurilor întreprinderii. În consecință, prețurile de vânzare obtenabile ale produselor trebuie să asigure acoperirea costurilor complete şi o cotă de profit.

În sensul cerințelor de mai sus, ecuația generală a costului țintă este:

Prețul de vânzare impus – Marja dorită = Costul complet țintă

Trăsături definitorii pentru Target-Costing sunt:

a) Target-Costing este un concept unitar şi închis al managementului costurilor orientat pe produs;

b) analiza funcțională a costurilor (cât costă valoarea produsului pentru a acoperi cât mai multe funcții) până la analiza de substituție (ce produs poate să facă acelaşi lucru, dar cu costuri mai reduse sau cu o bună asigurare a funcțiilor);

c) orientarea produsului spre cerințele clienților, clientul aşteaptă un anumit raport între prețul şi capacitatea funcțională a produsului, iar întreprinderea producătoare trebuie să se orienteze către aceste cerințe. Deci, pentru ca întreprinderea să-şi vândă viitorul produs, dar în acelaşi timp să poată obține un anumit profit, este necesar din punct de vedere strategic un proces de analiză sau inginerie a valorii în faza de definire a produsului pe traseul preț-profit-cost.

d) asigurarea capacității concurențiale în locul unor economisirii rapide. Managementul strategic al costurilor trebuie să aibă ca obiectiv capacitatea concurențială şi nu efectul de economisire imediată. Întreprinderea nu trebuie să-şi pună problema simplei economisiri, dimpotrivă, obținerea unui avantaj al costurilor față de concurență.

e) frământarea costurilor într-o fază timpurie a procesului de naştere a produsului.

Procedând astfel, sunt identificate şi rezolvate probleme şi interese deosebite, conflicte posibile între obiectivele urmărite sunt descoperite din timp, iar pe această cale se evită costuri ulterioare de modificare sau întârzieri în promovarea produsului pe piață.

Obiectivul Target-Costingului

Obiectivul urmărit de Target-Costing a fost formulat astfel: „îmbunătățirea situației rezultatelor legate de produs printr-o reducere a costurilor standard în direcția unor costuri scop conforme cu situația concurențială”. Obiectivele costului țintă sunt:

- orientarea de ansamblu a întreprinderii şi în special a gestiunii sale către piață;
- o legătură strategică datorită unui R & D orientat spre piață;
- o susținere a gestiunii costurilor în primele faze de concepție a produsului;
- o gestiune a costurilor dinamice, deoarece costurile țintă sunt constant reevaluate;
- ameliorări în termeni de motivație, deoarece comportamentele sunt direct influențate de constrângeri ale pieței şi nu de obiectivele abstracte valabile pentru toată întreprinderea.

Teoretic, obiectivul Target-Costingului se fundamentează pe şase principii, după cum urmează:

1. costurile viitoarelor produse se evaluează din producția de serie ulterioară a veniturilor prognozate de marketing;
2. costurile țintă necesare, bazate pe formula costurilor complete, sunt evaluate prin decuparea din prețul de vânzare a unei marje dorite a profitului cu luarea în considerare a unei cote de risc (componentă a costurilor);
3. costurile de ansamblu se determină prin diferență, prețul de vânzare – marja dorită + cota de risc, se repartizează pe diferitele componente ale produselor corespunzător valorii funcțiilor față de clienți;
4. costurile componentelor produsului servesc sarcină pentru întregul lanț de creare a valorii, pornind de la cercetare-dezvoltare şi continuând cu aprovizionarea, producția şi desfacerea;
5. prin analiza diferențelor dintre costurile țintă şi costurile standard şi se identifică, la nivelul componentelor produsului potențialul de optimizare;
6. lanțul de creare a valorii trebuie să asigure prin intermediul unor planuri de desfacere pe produs, condițiile de desfacere şi prin optimizarea costurilor materiale şi de prelucrare, precum şi prin analiza valorii pentru a stabili măsurile de luat şi de aplicat pentru realizarea obiectivelor necesare pe fiecare produs.

Etapele metodei

Etapa I

Fixarea prețului țintă. Principial, prețul țintă este stabilit prin tehnici de studiu a pieței şi vizează întreaga durată de viață a produsului. În consecință, acesta are o determinare strategică, un caracter dinamic şi capătă mai multe forme şi niveluri în raport de segmentele de piață şi evoluția în timp a cererii şi ofertei.

Etapa a II-a

Fixarea profitului țintă. Această fixare decurge din planificarea strategică a întreprinderii pe termen mediu şi din portofoliul ei de produse la acel orizont. De aceea, mărimea prețului țintă nu este o sumă fixată ci o curbă de profit în funcție de ciclul de viață al produsului care simulează cu ajutorul analizelor financiare, rentabilitatea aşteptată a produsului şi ținând cont de ipotezele privind volumul desfacerilor.

Procesul de elaborare are un caracter interactiv şi, în consecință, nu trebuie perceput ca unic şi liniar. Dacă estimările profitului sunt globale şi aproximative la începutul proceselor, ele devin mai precise şi mai fiabile dacă caracteristicile viitorului produs sunt clar definite.

Etapa a III-a

Stabilirea costului țintă. Costul țintă este dedus din calculele precedente prin simpla scădere. Evaluarea nu se face la nivel global: analitic, pe feluri de costuri țintă parțiale în funcție de componentele şi subansamblele produsului. Descompunerea poate fi făcută cu ajutorul a două mari familii de metode:

- *descompunerea organică* a produsului în subansamble ținând cont de structura sa fizică. Această metodă se bazează pe cunoaşterea costurilor actuale ale componentelor şi pe capacitatea întreprinderii de a le produce. Ea presupune o continuitate în

conservarea tehnicilor existente, dar şi o adaptare prin inovare privind caracteristicile produsului;

- *descompunerea funcţională* bazată pe analiza produsului ţinând cont de nevoile repetate ale clientului: fiecare funcţie reprezintă o nevoie a clientului pe care produsul trebuie să o satisfacă. Această metodă se bazează pe nevoile clientului şi ale pieţei, prin costul ţintă traduce ceea ce clienţii sunt gata a plăti pentru ansamblul serviciilor ce le aşteaptă de la produs.

În acest stadiu se optimizează relaţia valoare – cost tradusă prin capacitatea întreprinderii de a face produsul cerut cu funcţionalităţi precise ţinând seama de costurile ţintă. Costul estimat este adesea superior costului ţintă ce devine deci un cost plafon care nu trebuie depăşit. Această confruntare între costul ţintă şi costul estimat face obiectul unei cereri de reducere a costului.

Formulele folosite în evaluarea costului ţintă sunt:

a) evaluarea costului acceptabil prin prisma relaţiei:

Costul acceptabil = Preţul de vânzare – Marja dorită

b) evaluarea costului ţintă pe baza relaţiei:

Costul ţintă = Costul acceptabil + Costurile de reducere şi optimizare

c) evaluarea costului estimat exprimă costul complet unitar calculat pe baza datelor din contabilitate, în cazul perfecţionării produselor existente, sau pe baza datelor de proiectare, în cazul dezvoltărilor de noi produse.

Pentru ultimul caz se pot folosi mai multe metode de evaluare, după cum urmează:

- metoda corelaţiei. Se bazează pe analiza intercorelată între produsele existente şi dezvoltările de noi produse, cu reţinerea elementelor congruente care se înscriu în strategia construiţii costului estimat;
- metoda analitică. Constă în construirea costului estimat prin valorificarea datelor din contabilitatea de gestiune privind trecutul, prezentul şi viitorul noului produs;
- metoda parametrilor. Se întemeiază pe analiza şi evaluarea raporturilor dintre parametrii tehnici ai produsului şi cei ai costurilor.

La metodele de mai sus se mai adaugă: metoda ingineriei costurilor, metoda ABC, metoda ingineriei valorii şi metoda integrată (integrarea ingineriei de estimare a costurilor cu algoritmul ABC al costurilor şi cu costul-ţintă în dinamică).

Costul estimat este un cost construit pe toată durata ciclului de viaţă al produsului.

Bibliografie

1.	Chiraţa Caraiani , Mihaela Dumitrana	Bazele contabilităţii Ed. InfoMega, Bucureşti, 2005
2.	A.Du□escu	Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate, Ed Ceccar,
3.	O.Calin, M.Ristea	Bazele contabilităţii, Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2003
4.	M.Ristea, C.Dumitru	Contabilitatea întreprinderii, Ed.Margăritar, Bucureşri,

		2001
5.	O.Calin, M.Ristea	Bazele contabilității, Ed.Național, Bucureşti, 2000
6.	M.Ristea	Opțiuni şi metode contabile de întreprindere, Ed Tribuna Economică, Bucureşti, 2001
7.	N.Feleaga , L.Malciu	Politici şi opțiuni contabile, Ed.Economică, Bucureşti, 2002
8.	M.Ristea	Bază şi alternativ în contabilitatea întreprinderii, Ed.Tribuna economică, Bucureşti, 2003
9.	N.Feleaga, I.Ionaşcu	Tratat de contabilitate financiară, Ed.Economică, Bucureşti, 1998
10.	Gheorghe V.Lepădatu	Gestiunea Datoriei Publice, Editura ProUniversitaria, Bucuresti, 2007
11.	Gheorghe V.Lepădatu	Contabilitate Financiară, Editura ProUniversitaria, Bucuresti, 2010,
12.	Gheorghe V.Lepădatu	Standarde, Teorii i Sisteme de Conducere a Contabilităii pe Plan Mondial, Editura ProUniversitaria, Bucuresti, 2010,
13.	Gheorghe V.Lepădatu	Contabilitate de Gestiune, Editura ProUniversitaria, Bucuresti, 2010
14.	Gheorghe V.Lepădatu	Contabilitatea Activităii de Comer Exterior, Editura ProUniversitaria, Bucuresti, 2010
15.	Gheorghe V.Lepădatu	Audit (intern i statutar), Editura ProUniversitaria, Bucuresti, 2010
	***	Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS$_S$^{TM}) incluzând Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS$_S$^{TM}) şi interpretările lor la 01.I.2007, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2007;
	***	Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale republicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 1066/17.XI.2004, modificată prin Legea nr. 302/24.X.2005 publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 953/27.X.2005;
	***	Legea contabilității nr. 82/1991 republicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 48/04.01.2005;
	***	O.M.F. Publice nr. 907/27 iunie 2005, privind aprobarea categoriilor de persoane juridice care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele

		Internaționale de Raportare Financiară, respectiv reglementări contabile conforme cu Directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 597/11.VII.2005;
	***	O.M.F. Publice nr.3055/2009 pentru aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;